

Avskjæringsregelen i Skatteloven § 14-90

**Er bestemmelsen overflødig ved siden av den ulovfestede
gjennomskjæringsregelen?**



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 678

Leveringsfrist: 25.04.2012

(* regelverk for masteroppgave på:

www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUR5030/reglement/vedlegg_emnebeskrivelse_masteroppgaver_JUR5030_5060.html)

Til sammen 17 815 ord

17.04.2012

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Problemstilling	1
1.2	Temaets aktualitet	1
1.3	Avgrensninger	2
1.4	Terminologi	3
1.5	Den videre fremstillingen	4
<u>2</u>	<u>LOVHISTORIEN – ET TILBAKEBLIKK</u>	<u>5</u>
2.1	Historikk	5
2.2	De nyeste endringene	7
<u>3</u>	<u>DEN ULOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN</u>	<u>9</u>
3.1	Det rettslige grunnlaget	9
3.2	Vurderingsnormen	9
3.2.1	Innledning	9
3.2.2	Grunnvilkåret	10
3.2.3	Totalvurderingen	12
<u>4</u>	<u>VILKÅR FOR Å ANVENDE SKATTELOVEN § 14-90</u>	<u>12</u>
4.1	Subjektene som rammes av skatteloven § 14-90	13
4.2	Skatteposisjoner	16
4.2.1	Skatteposisjonbegrepet	16
4.2.2	Skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost	17
4.3	Transaksjonene som rammes av avskjæringsbestemmelsen	21

4.3.1	Fusjoner, fisjoner og omdanninger	21
4.3.2	Andre transaksjoner	21
4.4	Aktivitetskrav	24
<u>5</u>	<u>VURDERINGSNORMEN</u>	<u>26</u>
5.1	Innledning	26
5.2	Formålet med transaksjonen eller transaksjonens virkninger?	27
5.3	De sannsynlige motiver	30
5.3.1	Om vurderingen er subjektiv eller objektiv	30
5.3.2	Sannsynlighetskravet	35
5.3.3	Typiske motiver som må vurderes	36
5.4	Det overveiende motiv	43
5.4.1	Normer for avveiningen av motivene	44
5.5	Tidspunktet for vurderingen	47
5.6	Hvilke transaksjoner som inngår i vurderingen	49
<u>6</u>	<u>VIRKNINGENE AV AVSKJÆRING ETTER SKATTELOVEN § 14-90</u>	<u>53</u>
6.1	Bortfall av skatteposisjoner	53
6.2	Inntektsføring av skatteposisjoner	54
6.3	Hvilke skatteposisjoner som bortfaller eller inntektsføres	55
6.4	Hvilket selskaps posisjoner som rammes av § 14-90	58
6.5	Forholdet til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen	59
<u>7</u>	<u>ER § 14-90 OVERFLØDIG VED SIDEN AV DEN ULOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN?</u>	<u>60</u>
<u>8</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>65</u>

1 Innledning

1.1 Problemstilling

For skatteyter er det ønskelig og lovlig å innrette seg slik at skattepliktig inntekt blir minst mulig. Lovlig skatteplanlegging grenser mot illojal omgåelse av skattereglene. I dette grenseområdet er det behov for rettsregler som fastslår rammene for skatteyters lovlige handlingsrom. Reglene kan ha preventiv effekt for skatteytere som ønsker å innrette seg nært opp til grensen for illojale disposisjoner, men innenfor den lovlige skatteplanleggingen. Skatteloven § 14-90 er et eksempel på en regel som skal hindre utnyttelse av skatteposisjoner. Bestemmelsen er omtalt som en avskjæringsbestemmelse.

Temaet for oppgaven er å gi en fremstilling av avskjæringsbestemmelsen i § 14-90. Problemstillingen er hvorvidt skatteloven § 14-90 er overflødig ved siden av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Folkvord hevdet i sin doktoravhandling at skatteloven § 14-90 i det vesentlige var overflødig, og derfor burde oppheves.¹

Problemstilling kan ikke løses tilfredsstillende uten å gi en nærmere redegjørelse for skatteloven § 14-90. Jeg vil ta for meg vilkår for å anvende bestemmelsen, og dens virkninger. Grunnet den nære sammenhengen til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen vil jeg foreta en løpende sammenligning mellom de to reglene.

1.2 Temaets aktualitet

Spørsmålet om omgåelse av skattereglene er en av de klassiske problemstillingene i skatteretten. Skatteloven § 14-90 har sentral betydning for skatteytere som ønsker å foreta fusjoner, fisjoner eller på andre måter å endre et selskaps eierstruktur.

¹ Folkvord (2006) side 444.

Bestemmelsen gir en antydning til skatteyter om hvor grensen for illojal skatteplanlegging befinner seg. I denne sammenheng må det antas at § 14-90 har preventiv effekt, til tross for at det ikke foreligger mye rettspraksis vedrørende bestemmelsen. Etter innføringen av bindende forhåndsuttalelser (heretter BFU) må det antas at enkelte skatteytere, som ønsker å innordne seg på grensen for illojale disposisjoner, først ber om en BFU for å avklare transaksjonens virkninger.² Dette kan være én forklaring på det lave antallet dommer som foreligger. En BFU er bindende ved ligningen dersom skatteyter ønsker det, og uttalelsen bygger på riktige forutsetninger.³

Avskjæringsbestemmelsen fikk ytterligere aktualitet ved innføringen av fritaksmetoden i 2004. Bestemmelsen fikk da sin nåværende form og plassering i skattelovens kapittel 14. Skatteloven § 14-90 setter en begrensning i fritaksmetoden, men er ikke ment å ramme de disposisjoner som fremmer selskapets forretningsmessige utvikling.

I 2008 kom skatteetaten med en uttalelse om en økning i antall transaksjoner hvor salgsojektet hadde betydelige skatteposisjoner.⁴ I uttalelsen hevdes det at økningen skyldtes de økonomiske nedgangstider. I tider med økonomisk nedgang vil det være særlig aktuelt for selskaper å erverve selskaper med store fremførbare underskudd. Resesjonen har dermed bidratt til å aktualisere temaet omkring skatteloven § 14-90.

1.3 Avgrensninger

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen vil ikke bli fullstendig behandlet i denne oppgaven. Dette temaet er behandlet i flere doktoravhandlinger og masteroppgaver.⁵ Jeg vil trekke inn gjennomskjæringsregelen i den grad det er nødvendig for forståelsen av skatteloven § 14-90, og for å løse problemstillingen tilfredsstillende. Jeg gir imidlertid en kort redegjørelse av hovedpunktene i den ulovfestede regelen innledningsvis, da jeg mener det er hensiktsmessig for den videre fremstillingen. Redegjørelsen er på ingen måte ment å være uttømmende.

² Eksempelvis BFU 47/06.

³ Ligningsloven § 3A-1.

⁴ Skattedirektoratet (2008).

⁵ Eksempelvis Banoun (2003).

Det finnes andre bestemmelser i skatteloven som har til formål å ramme omgåelsessituasjoner. Disse vil ikke bli behandlet i det følgende. Eksempelvis kan skatteloven § 13-1 om interessefellesskap nevnes.

Det finnes også regler i skatteretten som har nær tilknytning til gjennomskjæringsinstituttet. Ifølge Zimmer er det naturlig å skille ut disse problemstillingene da de er av en annen art.⁶ Eksempelvis gjelder dette skatteunndragelse, pro forma tilfellene og uriktige betegnelser på et rettsforhold.

Videre vil jeg ikke redegjøre for fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Innføringen av fritaksmetoden gir et større behov for en avskjæringsbestemmelse som § 14-90. Aksjeselskaper mv. er fritatt for å betale skatt av aksjegevinster. Dette innebærer at selskaper med skatteposisjoner de ikke får utnyttet kan overføre aksjene til en annen skatteyder, som kan utnytte skatteposisjonene. Skatteloven § 14-90 skal hindre de transaksjonene der dette er det overveiende motiv.

1.4 Terminologi

Skatteloven § 14-90 blir betegnet som en avskjæringsbestemmelse, omgåelsesnorm og gjennomskjæringsregel. Tilsvarende terminologi blir benyttet for den ulovfestede normen.

Den opphevede bestemmelsen i skatteloven § 11-7, og dens forgjengere, ble omtalt som avskjæringsbestemmelser. I følge Folkvord var dette en pedagogisk betegnelse da rettsvirkningen var at deler av skatteyters disposisjoner kunne settes til side.⁷ Nå er rettsvirkningene etter § 14-90 utvidet, slik at de ufordelaktige skatteposisjoner skal inntektsføres. Begrunnet i denne endringen omtaler Folkvord skatteloven § 14-90 som en spesiell gjennomskjæringsregel.⁸ Terminologien har blant annet støtte i BFU 111/04.

⁶ Zimmer (2009) side 60.

⁷ Folkvord (2006) side 403, note 1177.

⁸ Folkvord (2006) side 403.

Bestemmelsen er betegnet som en avskjæringsbestemmelse i forarbeidene til skatteloven § 14-90.⁹ Denne terminologien ble også benyttet ved de nyeste endringene, da rettsvirkningene av avskjæring på grunnlag av § 14-90 ble utvidet.¹⁰

Finansdepartementet uttalte da at betegnelsen ikke lenger var fullstendig treffende, men at terminologien pekte på hovedinnholdet av bestemmelsen.¹¹ Jeg finner det hensiktsmessig å benytte samme terminologi som departementet i denne avhandlingen, og vil i det følgende omtale § 14-90 som en avskjæringsbestemmelse.

Den ulovfestede normen omtales som en gjennomskjæringsregel i rettspraksis.¹² I juridisk teori benyttes både omgåelses- og gjennomskjæringsbegrepet.¹³ Jeg omtaler i det følgende den ulovfestede regelen som en gjennomskjæringsregel.

1.5 Den videre fremstillingen

Jeg vil i punkt 2 gir jeg en oversikt over lovhistorien til skatteloven § 14-90. Forståelsen av dagens bestemmelse beror i stor grad på tidligere rettstilstand. Det foreligger mange rettskilder knyttet til de tidligere bestemmelsene, som de lege lata må legges til grunn. Dette inkluderer både forarbeider og rettspraksis.

I punkt 3 gir jeg en oversikt over den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg vil redegjøre for normens vilkår, og presentere relevant rettspraksis. Redegjørelsen er på ingen måte ment å være en uttømmende oversikt over regelen. Den videre sammenligningen mellom § 14-90 og den ulovfestede normen vil jeg behandle fortløpende.

Fra avhandlingens punkt 4 vil jeg behandle skatteloven § 14-90. Jeg vil først ta for meg vilkår for at bestemmelsen kommer til anvendelse. Deretter vil jeg i punkt 5 redegjøre for vurderingsnormen. Siden sistnevnte er det utfordrende vilkåret har jeg viet dette en egen hovedoverskrift. I punkt 6 vil jeg ta for meg rettsvirkningene av at § 14-90

⁹ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) side 82.

¹⁰ Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

¹¹ Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

¹² Rt. 2007 side 209.

¹³ Zimmer (2009) side 63.

anvendes på en transaksjon, mens jeg i punkt 7 vil besvare avhandlingens hovedproblemstilling.

2 Lovhistorien – et tilbakeblikk

Skatteloven § 14-90 er et produkt av en lang lovgivningsprosess, hvorav de seneste endringene fikk virkning fra og med inntektsåret 2012.¹⁴ I det følgende gir jeg en oversikt over lovhistorien og de seneste endringene.

2.1 Historikk

I 1957 ble det innført en stoppregel i skatteloven 1911 § 53. Bestemmelsen var i utgangspunktet en stoppregel for underskuddsfremføring ved blant annet fusjon og aksjesalg. Denne bestemmelsen var den første forgjengeren til skatteloven § 14-90.

Med virkning fra inntektsåret 1989 ble stoppregelen erstattet med Skatteloven 1911 § 53, første ledd, syvende punktum.¹⁵ Bestemmelsen gjaldt ved fusjoner, fisjoner og andre transaksjoner som helt eller delvis endret selskapets eierforhold.¹⁶ Innføringen av bestemmelsen ble begrunnet med at det ikke var mulig å gi en eksakt anvisning på grensene til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.¹⁷ En lovfestet regel ville gi ligningsmyndighetene en viss veiledning for enkelte transaksjoner.

I 1997 ble selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 innført, og § 53 ble som følge av dette opphevet. Den nye bestemmelsen hadde et snevrere anvendelsesområde enn den foregående, og gjaldt kun ved fusjoner og fisjoner. Lovgiver mente på dette tidspunktet at de andre transaksjonsformene ikke representerte noen misbruksfare.¹⁸ I forarbeidene begrunnes dette med at et rent aksjesalg ikke medførte noen misbruksfare for

¹⁴ Innst. 322 L (2010-2011) side 17.

¹⁵ Ot.prp.nr. 52 (1989-1990) side 33.

¹⁶ Ot.prp.nr. 52 (1989-1990) side 11.

¹⁷ Ot.prp.nr. 52 (1989-1990) side 10.

¹⁸ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) side 33.

selskapenes underskudd, da disse transaksjonene ville utløse beskatning på transaksjonstidspunktet.¹⁹ Selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 gjaldt kun skatteposisjoner i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo.

Ved innføringen av gjeldende skattelov i 1999 ble avskjæringsregelen ved fusjoner og fisjoner inntatt i § 11-7 fjerde ledd. Lovrevisjonen skulle ikke medføre noen innholdsmessige endringer i bestemmelsen.²⁰

Ved lovrevisjonen i 2004 ble skatteloven § 14-90 innført og § 11-7 fjerde ledd ble opphevet. Bestemmelsen var ikke ment å benyttes i stort omfang, men snarere fremstå som en retningslinje for skatteyder ved de aktuelle transaksjonene.²¹ Det relativt beskjedne omfanget av rettspraksis vedrørende skatteloven § 14-90 tyder på at dette også er blitt tilfellet.

Dagens regel favner videre enn § 11-7 fjerde ledd. Skatteloven § 14-90 gjelder, i tillegg til fusjoner og fisjoner, også omdanninger og andre transaksjoner som endrer selskapets eierforhold. Den har tilnærmet samme anvendelsesområde som selskapsskattelovens bestemmelse. Bestemmelsen ble også utvidet i forhold til hvilke skatteposisjoner som er omfattet. I motsetning til forgjengerne er ikke de aktuelle skatteposisjonene oppramset i lovteksten, men gjelder nå generelt for alle skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.²²

Skatteloven § 14-90 ble innført i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Fritaksmetoden aktualiserte behovet for en bestemmelse som rammet flere transaksjoner enn fusjoner og fisjoner. Metoden ville gjøre det gunstigere for aksjeselskaper å selge aksjer i selskaper med skatteforpliktende posisjoner.²³ Avskjæringsbestemmelsen kunne avdempe denne følgen av fritaksmetoden.

¹⁹ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) side 33.

²⁰ Ot.prp.nr. 86 (1997 - 1998) side 72.

²¹ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) side 33.

²² Se punkt 4.2.2.

²³ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) side 79.

2.2 De nyeste endringene

Skatteloven § 14-90 ble sist endret ved lov 10. juni 2011 nr. 16, med ikrafttredelse fra og med inntektsåret 2012.

Bestemmelsens anvendelsesområde ble utvidet ved at henvisningen til skatteloven § 2-2 første ledd, bokstav a til e, ble endret til skatteloven § 2-2 første og annet ledd. Ved å henvise til hele første ledd ble statsforetak og interkommunale selskaper omfattet. Endringen ble begrunnet med at det ikke var prinsipielt grunnlag for den tidligere avgrensingen mot disse selskapsformene.²⁴

Ved å henvise til § 2 annet ledd ble også deltakerlignede selskaper omfattet av avskjæringsregelen. Dette ble begrunnet i lovhistorien. Deltakerlignede selskaper var omfattet av skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette kunne utledes av bestemmelsens plassering i lovens kapittel 11. Ved innføringen av § 14-90 forsvant denne sammenhengen, og siden den kun henviste til skatteloven § 2-2 første ledd var ikke lenger deltakerlignede selskaper omfattet. Departementet mente denne løsningen var uheldig, og at § 14-90 også bør gjelde deltakerlignede selskaper.²⁵

Til tross for at deltakerlignede selskaper ikke regnes som egne skattesubjekter, anses selskapene som sådan som innehavere av skatteposisjonene etter reglene om nettometoden.²⁶ Departementet uttalte at det var behov for en avskjæringsbestemmelse for deltakerlignede selskaper, siden det kan forekomme ”skattemotiverte transaksjoner i tilknytning til negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo”.²⁷ Departementet uttalte derimot at ”skattemotiverte transaksjoner i tilknytning til framførbare underskudd i selskapet” ikke er noen aktuell problemstilling på grunn av deltakerligningen.²⁸ Forarbeidene omtaler kun de fordelaktige skatteposisjonene. Det kan også tenkes at deltakerlignede selskaper har ufordelaktige skatteposisjoner, i form av positiv gevinst- og tapskonto og negativ saldo, som motiverer en transaksjon. Skatteloven § 14-90 er ikke til hinder for at disse skatteposisjonene avskjæres.

²⁴ Prop. 78 L (2010-2011) side 64.

²⁵ Prop. 78 L (2010-2011) side 65.

²⁶ Prop. 78 L (2010-2011) side 65.

²⁷ Prop. 78 L (2010-2011) side 65.

²⁸ Prop. 78 L (2010-2011) side 65.

Ved lovendringen ble også anvendelsesområdet til § 14-90 utvidet.²⁹ Før lovendringen gjaldt bestemmelsen selskaper som var ”part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon”. Formuleringen innebar en begrensning mot omdanninger hjemlet i skatteloven §§ 11-20 og § 11-22 som ikke endrer selskapets eierforhold. Etter lovendringen inneholder § 14-90 et selvstendig vilkår om ”omorganisering etter kapittel 11”, uten krav om at eierforholdene endres ved disse omorganiseringene.

I Finansdepartementets høringsnotat fra 2010 foreslo de et nytt tredje ledd i § 14-90.³⁰ Forslaget gikk ut på at tredje ledd skulle inneholde et krav om kontinuitet i forhold til aktivitet i selskapene etter transaksjonen.³¹ Med aktivitetskravet mente de at den utøvede aktiviteten i selskapene før og etter transaksjonen skulle inngå som et moment i lojalitetsvurderingen.³² Departementet hevdet at aktivitetskravet gjorde seg gjeldende de lege lata.³³ Dersom det ble lovfestet ville momentets vekt avklares, slik at vurderingen etter § 14-90 ville bli mindre skjønnspreget.³⁴

Forslaget ble ikke fremmet i lovforslaget. Departementet begrunnet dette med at forslaget møtte stor motstand i høringsinstansene.³⁵ Høringsinstansene fremhevet blant annet uklarheten ved nok et skjønnsmessig vilkår i bestemmelsen og faren for forskjellsbehandling av skatteyttere.³⁶ Videre mente høringsinstansene at et absolutt aktivitetskrav kunne ramme omorganiseringer som var lojale mot skattesystemet.³⁷

²⁹ Prop. 78 L (2010-2011) side 65.

³⁰ Høringsnotat punkt 23.3.3.

³¹ Høringsnotat side 122.

³² Høringsnotat side 124.

³³ Høringsnotat side 122. Påstanden er drøftet nærmere i punkt 4.5.

³⁴ Høringsnotat side 125.

³⁵ Prop. 78 L (2010-2011) side 65.

³⁶ Prop. 78 L (2010-2011) side 63.

³⁷ Prop. 78 L (2010-2011) side 63.

3 Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Skatteloven § 14-90 har en viktig side til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. I det følgende vil jeg redegjøre kort for den ulovfestede regelens rettslige grunnlag og vurderingsnorm.

3.1 Det rettslige grunnlaget

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er utviklet gjennom et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori.³⁸ Det foreligger en lang rekke høyesterettsdommer på området, og regelens innhold må fastlegges etter en analyse av disse. Juridisk teori er en sekundær rettskilde ved fastsettelsen av normens innhold. Den har spilt en viktig rolle gjennom å sammenfatte og analysere høyesterettspraksis.

Jeg vil i det følgende benytte rettspraksis til å redegjøre for vurderingsnormen i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

3.2 Vurderingsnormen

3.2.1 Innledning

Gjennomskjæringsregelen er en standard i kontinuerlig utvikling. Vurderingsnormen, slik den er formulert i dag, ble formulert i Rt. 2002 side 456 *Hydro Canada*:

“... et grunnvilkår for gjennomskjæring [er] at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt... Dersom det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, beror spørsmålet om det skal foretas gjennomskjæring, på en totalvurdering...”³⁹

³⁸ Rt. 2007 side 209, avsnitt 39.

³⁹ Rt. 2002 side 456, side 465/466.

Denne formuleringen av regelens vurderingsnorm ble gjentatt i flere høyesterettsavgjørelser på 2000-tallet.⁴⁰ Grunnvilkåret og totalvurderingen er kumulative vilkår for å anvende normen. Grunnvilkåret er altså et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring.

3.2.2 Grunnvilkåret

Høyesterett formulerer nå grunnvilkåret for ulovfestet gjennomskjæring som at skatteyters hovedsakelige formål med disposisjonen må være å spare skatt.⁴¹

Dette reiser spørsmålet om formålet med disposisjonen skal vurderes på subjektivt eller objektivt grunnlag.

Høyesterett avsa tre dommer om ulovfestet gjennomskjæring i 2006 der vurderingsnormen ble formulert ulikt. Disse tre dommene er relevante for problemstillingen, da diskusjonen om grunnvilkåret er subjektivt eller objektivt i stor grad bygger på disse dommene.

I den første dommen i 2006, Rt. 2006 side 1062 *A-saken*, kom Høyesterett frem til at grunnvilkåret viste til transaksjonens virkninger.⁴² Dette må følgelig gi anvisning på en objektiv vurdering. I den andre dommen, Rt. 2006 1199 *Nagell-Erichsen*, indikerte Høyesterett at vurderingen ikke skulle være toledet.⁴³ Problemstillingen var dermed ikke relevant overhodet. I Rt. 2006 side 1232 *Telenor* la Høyesterett imidlertid til grunn at grunnvilkåret var subjektivt.⁴⁴ Rettsstillingen var dermed uavklart etter disse dommene.

I Rt. 2007 side 209 *Hex* legger Høyesterett til grunn formuleringen av den ulovfestede regelen fra *Telenor*-dommen.⁴⁵ Under redegjørelsen for grunnvilkåret synes førstvoterende i saken å tillegge transaksjonens virkninger stor vekt.⁴⁶ Isolert sett kan

⁴⁰ Eksempelvis Rt. 2006 side 1232, Rt. 2008 side 1537.

⁴¹ Rt. 2002 side 456, på side 465.

⁴² Se avsnitt 42.

⁴³ Se avsnitt 53.

⁴⁴ Se avsnitt 49.

⁴⁵ Se avsnitt 39.

⁴⁶ Se avsnitt 41 flg.

dette tale for at grunnvilkåret er objektivt formulert. Da Høyesterett legger til grunn forståelsen av normen fra Telenor-dommen taler dette derimot for at de ikke mener å endre innholdet i grunnvilkåret. I Telenor-dommen benyttes transaksjonens virkninger kun som indikasjon på skatteyters formål med transaksjonen. Det må antas at dette også er meningen i Hex-dommen, selv om formuleringen er noe uklar.⁴⁷

I 2008 ble det avsagt ytterligere to dommer om ulovfestet gjennomskjæring. I Rt. 2008 side 1537 *ConocoPhillips* henviste Høyesterett til formuleringen av grunnvilkåret i Hex-dommen og Telenor-dommen.⁴⁸ Dette taler for at Høyesterett også her legger til grunn at grunnvilkåret er subjektivt. Høyesterett går også i denne saken langt i å tillegge transaksjonens virkninger stor vekt under grunnvilkåret, hvilket taler for at vurderingen er objektiv.⁴⁹ I sin analyse av dommen har Zimmer uttalt følgende:

”Det er nok likevel ikke grunnlag for å anta at dette innebærer at Høyesterett er i ferd med å objektivisere vurderingen av om grunnvilkåret foreligger eller – mer vidtgående – å bryte ned skillet mellom grunnvilkåret og tilleggsvilkåret.”⁵⁰

Zimmer antar at rettstilstanden er at grunnvilkåret etter den ulovfestede regelen er subjektivt.⁵¹ Utviklingen i rettspraksis etter Telenor-dommen støtter dette synspunktet, det samme gjør lignings-ABC.⁵²

Det avgjørende i forhold til grunnvilkåret skal dermed være hva skatteyster antas å ha lagt vekt på. Skatteyters begrunnelse for disposisjonen skal imidlertid ikke uten videre legges til grunn. Skatteyters subjektive motivasjonsfaktor skal avgjøres etter ”en vurdering av de samlede opplysninger som foreligger i saken”.⁵³ Dersom de objektive omstendigheter i saken taler for at skattebesparelsen er det hovedsakelige formål, er dette en indikasjon på at dette også er den subjektive motivasjonsfaktor. I følge Telenor-dommen blir det da opp til skatteyster å godtgjøre at transaksjonen var

⁴⁷ Zimmer (2008) side 317 og 318.

⁴⁸ Se avsnitt 41.

⁴⁹ Rt. 2008 side 1537, avsnitt 49.

⁵⁰ Zimmer (2009)a side 363.

⁵¹ Zimmer (2009) side 64.

⁵² Lignings-ABC, side 1230.

⁵³ Rt. 2006 side 1232, avsnitt 51.

forretningsmessig begrunnet.⁵⁴ Formålet med gjennomskjæring er å hindre omgåelse av skattereglene. Privatrettslige disposisjoner må dermed bedømmes etter deres reelle innhold.⁵⁵

3.2.3 Totalvurderingen

Tilleggsvilkåret for gjennomskjæring er formulert som en konkret totalvurdering. I Telenor-dommen angir Høyesterett momentene totalvurderingen skal bestå av:

”For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skatteyters formål med disposisjonen og omstendigheten for øvrig fremstår som stridende mot skatteregelens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.”⁵⁶

Dette er også omtalt som et illojalitetskrav. Totalvurderingen skal foretas på objektivt grunnlag.⁵⁷ Lovanvenderen må undersøke hvilke virkninger transaksjonen har og hva formålet med de aktuelle skattereglene er. Deretter går vurderingen ut på å finne en eventuell motstrid mellom disse forholdene.

4 Vilkår for å anvende skatteloven § 14-90

Fire vilkår må oppfylles for å avskjære en skatteposisjon etter skatteloven § 14-90. Jeg vil behandle tre av disse vilkårene under punkt 4.2 til 4.4. Vilkåret om ”sannsynlig ... overveiende motiv” behandles under punkt 5.

⁵⁴ Rt. 2006 side 1232, avsnitt 51.

⁵⁵ Rt. 2007 side 209, avsnitt 41 og 42.

⁵⁶ Rt. 2006 side 1232, avsnitt 47.

⁵⁷ Eksempelvis Rt. 1999 side 946.

4.1 Subjektene som rammes av skatteloven § 14-90

Første vilkåret for avskjæring etter skatteloven § 14-90 er at subjektet som gjennomfører transaksjonen må være omfattet av bestemmelsen. Ordlyden sier at § 14-90 gjelder for ”selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd”. Spørsmålet er hvilke subjekter som rammes av § 14-90.

Skatteloven § 14-90 henviser til lovens § 2-2. Det beror dermed på ordlyden i § 2-2 hvilke subjekter som rammes av § 14-90.

Skatteloven § 2-2 første ledd gir en oppstilling av selskaper m.v. som har plikt til å svare skatt. Utgangspunktet er at subjektene som nevnes i skatteloven § 2-2 første ledd, bokstav a til h, rammes av skatteloven § 14-90. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er blant selskapsformene som er opplistet i første ledd. Disse selskapene blir oftest rammet i praksis. Henvisningen til første ledd innebærer at stiftelser og dødsboer er omfattet, så vel som aksjefond.⁵⁸

Vilkåret for skatteplikt etter § 2-2 er at subjektet er ”hjemmehørende i riket”. Spørsmålet er dermed hva det innebærer at et selskap er *hjemmehørende* i Norge.

Begrepet ”hjemmehørende” er ikke legaldefinert, men det er sikker rett at begrepet bygger på et materielt kriterium. I forarbeidene er det uttalt følgende om begrepet:

”Det antas å være en utbredt rettsoppfatning at det ved vurderingen av om et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.”⁵⁹

⁵⁸ Aksjefond rammes av bokstav e, jfr. Ot.prp.nr 32 (1990-1991) side 365.

⁵⁹ Ot.prp.nr 86 (1997-1998) side 33.

Utgangspunktet er dermed at et selskap er hjemmehørende i Norge dersom det styres herfra. Hvor selskapet eventuelt er registrert er ikke avgjørende.⁶⁰

Gjennom henvisningen til skatteloven § 2-2 gjøres det klart at utenlandske selskaper ikke rammes av lovens § 14-90. Avgrensingen er ikke direkte begrunnet i forarbeidene.⁶¹ Avskjæringsregelens anvendelsesområde er imidlertid nært knyttet opp mot de transaksjoner bestemmelsen er ment å ramme. Lovgiver synes derfor å inkludere de subjektene som kan utføre de aktuelle transaksjonene.⁶²

Avgrensningen mot utenlandske selskaper kan føre til vanskelige tolkningsspørsmål. Dette kan best illustreres ved et eksempel. Det kan tenkes en fusjon av to utenlandske selskaper med filialer i Norge. Formålet med transaksjonen er å fradra underskuddet i en filial i overskuddet til den andre filialen. For det første kan det tenkes en situasjon der hovedkontoret driver alminnelig forretningsvirksomhet i hjemlandet. Skatterettslig skal filialen skattlegges i Norge for den virksomheten som bedrives her.⁶³ Løsningen innebærer derimot ikke at selskapet er hjemmehørende i riket. Skatteposisjonen kan derfor ikke avskjæres etter § 14-90. Den andre situasjonen som kan tenkes er at all virksomhet utøves gjennom de norske filialene, og at hovedkontorene er ”tomme” selskaper. Skatterettslig tilhørighet beror da på en tolkning av skatteloven § 2-2. I NOU 2009: 4 er det hevdet at disse selskapene er hjemmehørende i Norge.⁶⁴ Forutsetningen er at selskapene styres og driftes fra Norge, slik at vilkåret om ”hjemmehørende” er oppfylt. Løsningen i denne situasjonen er at skatteposisjonen kan avskjæres.

Etter lovendringen i 2011 ble anvendelsesområdet til § 14-90 utvidet til § 2-2 annet ledd. Skatteloven § 2-2 annet ledd lister opp selskaper som ikke er egne skattesubjekter. Dette gjelder eksempelvis ansvarlige selskaper og kommandittselskaper.

Som nevnt innebærer nettometoden at deltakerlignede selskaper er innehavere av skatteposisjonene. Eksempelvis kan et ansvarlig selskap ha et overskudd som enda ikke

⁶⁰ Ot.prp.nr. 16 (1991-1992) side 67.

⁶¹ Ot.prp.nr 1 (2004-2005) side 83.

⁶² Ot.prp.nr 1 (2004-2005) side 83.

⁶³ Skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b.

⁶⁴ NOU 2009: 4, pkt. 10.4.2.2.

er inntektsført. For å utnytte skatteposisjonen kan de fusjonere med et ansvarlig selskap med tom positiv saldo. Dersom formålet med fusjonen er å utnytte den tomme positive saldoen, kan skatteloven § 14-90 anvendes på transaksjonen.

Det er deltakerne i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, og ikke selskapene, som er skattesubjektet.⁶⁵ Det er sikker rett at norske avskjæringsbestemmelser ikke kommer til anvendelse ved skattlegging i andre land. Dette reiser spørsmålet om hvilken tilknytning man skal kreve for å anvende § 14-90 på transaksjoner begått gjennom disse selskapsformene.

Begrunnelsen for å utvide anvendelsesområdet til § 14-90 var at selskapene i § 2-2 andre ledd burde være omfattet av bestemmelsen.⁶⁶ Lovgiver legger vekt på transaksjonene de ønsker å ramme, mer enn subjektene. Lovens system kan tale for at man bør se hen til den alminnelige skatteplikten for selskapsdeltakere. Det følger av skatteloven § 2-3 at deltakerne er skattepliktige for den virksomhet som utøves i riket. Når § 2-2 gir en opprømsing av ”selskaper m.v. hjemmehørende i Norge”, taler dette for at selskapets tilhørighet skal tillegges størst vekt.

Rettstilstanden er en annen for den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Regelen inneholder ingen begrensninger i forhold til hvilke subjekter som rammes. Det er intet skille mellom privatpersoner, ulike selskaper og sammenslutninger. For den ulovfestede omgåelsesregelen er det heller ikke et vilkår om at selskapene må være hjemmehørende i Norge. Det er imidlertid antatt i Hydro Canada-dommen at grunnvilkåret går ut på å spare norsk skatt.⁶⁷ Den ulovfestede regelen er mest praktisk for selskaper hjemmehørende i Norge, men kan ramme utenlandske selskaper der de foretar disposisjoner som er en illojal omgåelse av norske skatteregler.

Etter utvidelsen av anvendelsesområdet er det i hovedsak enkeltpersoner, kommuner og fylkeskommuner som ikke er omfattet av § 14-90. Også selskaper som ikke er

⁶⁵ Jfr. skatteloven § 2-2 andre ledd.

⁶⁶ Prop. 78 L (2010-2011) side 65.

⁶⁷ Rt. 2002 side 456, side 466.

hjemmehørende i riket faller utenfor, med de begrensninger som følger av drøftelsen over. For disse subjektene er det forskjell på den ulovfestede regelen og § 14-90.

4.2 Skatteposisjoner

Neste vilkår for anvendelse av skatteloven § 14-90 er at de aktuelle subjektene må ha en ”skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”. Det er disse skatteposisjonene som etter bestemmelsen kan falle bort eller inntektsføres uten rett til avregning. Skatteposisjonsbegrepet er sentralt i skatteloven § 14-90, og jeg vil forsøke å klarlegge begrepets meningsinnhold. Først vil jeg redegjøre for skatteposisjonsbegrepet generelt, før jeg går nærmere inn på hva som ligger i ”uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”.

4.2.1 Skatteposisjonsbegrepet

I dette avsnittet skal det drøftes hva som ligger i skatteposisjonsbegrepet. Begrepet er ikke legaldefinert, redegjørelsen er derfor basert på forarbeidene til § 14-90 og juridisk teori.

”Skatteposisjon” er en fellesbetegnelse på de skattemessige rettigheter og plikter et skattesubjekt har på et gitt tidspunkt. Forarbeidene definerer skatteposisjonsbegrepet ved en subjekt-tilknytning, også omtalt som subjektprinsippet:

”Begrepet refererer seg til en bestemt skatteyers stilling i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt”.⁶⁸

Denne definisjonen vektlegger tilknytningen mellom subjektet og skatteposisjonen. Dette innebærer at skatteposisjoner ikke kan overføres mellom skattesubjekter uten særlig rettslig grunnlag.⁶⁹

I juridisk teori er dette nærmere forklart:

⁶⁸ Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

⁶⁹ Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

”Begrepet skatteposisjoner refererer seg til *en bestemt skatteyters stilling i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt*. Begrepet sier derfor noe om hva som skjer – hvilke rettsvirkninger som vil inntre – dersom inntekt eller fradrag aktualiseres på dette tidspunkt. På ethvert tidspunkt vil en skatteyter oppfylle vilkårene i en skatteregel i større eller mindre utstrekning.”⁷⁰

Typiske eksempler er reglene om inngangsverdi i skatteloven §§ 9-6 til 9-8.

4.2.2 Skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost

Skatteloven § 14-90 er begrenset til å gjelde skatteposisjoner *uten* tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Disse skatteposisjonene er omtalt som ”generelle skatteposisjoner”.⁷¹ For å avgjøre hvilke skatteposisjoner som er generelle må man fastlegge innholdet av begrepene ”eiendel og gjeldspost”.

Etter en naturlig språklig forståelse må ”eiendel” forstås som et synonym til ”formuesobjekt”. Formuesobjekt omfatter de reelle formuesobjektene (hus, bil, innbo etc.), finansobjekter (fordringer, aksjer etc.), immaterielle rettigheter og begrensede rettigheter.⁷² Denne forståelsen innebærer for eksempel at panterrettigheter faller utenfor. Siden ”eiendel” er et forholdsvis bredt begrep, og det ikke er knyttet noen bemerkninger til bruken av begrepet i forarbeidene til § 14-90, legger jeg til grunn at den alminnelige språklige forståelsen er gjeldende. Med ”gjeldspost” menes et krav som ikke er innfridd. Dette kan eksempelvis være et lån som enda ikke er tilbakebetalt.

I forarbeidene deles de generelle skatteposisjonene inn i to kategorier. Den første kategorien er posisjoner som representerer skattefordeler. Denne kategorien omfatter typisk fremførbart underskudd, negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo.⁷³ Den andre kategorien er posisjoner som representerer skatteforpliktelser. Skatteposisjoner som typisk representerer skatteforpliktelser er positiv gevinst- og tapskonto og negativ saldo.⁷⁴

⁷⁰ Zimmer (2009) side 109.

⁷¹ Eksempelvis overskriften til § 14-90.

⁷² Zimmer (2009) side 231.

⁷³ Prop. 78 L (2010-2011) side 58.

⁷⁴ Prop. 78 L (2010-2011) side 58.

De generelle skatteposisjonene kan illustreres ved et eksempel. En gevinst- og tapskonto regnes alltid som en generell skatteposisjon. Ved salg av driftsgjenstander skal gevinsten eller tapet føres inn på konto.⁷⁵ Gevinst/tap finnes ved at gjenstående kostpris for gjenstanden trekkes fra vederlaget ved realisasjon. Beløpet som føres inn på konto har dermed ikke lenger tilknytning til driftsgjenstanden, og skatteposisjonen er generell.

Enkelte skatteposisjoner befinner seg på grensen mellom de generelle skatteposisjoner og skatteposisjoner *med* tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Dette reiser spørsmålet om hvordan grensen skal trekkes mellom skatteposisjoner med og uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.

I Utv. 2009 side 1329 *Caretaker* drøftet lagmannsretten et grensetilfelle. Spørsmålet var hvorvidt tap på utestående fordringer er en skatteposisjon *uten* tilknytning til eiendel eller gjeldspost.

Utgangspunktet er at en fordring er en eiendel. Før fordringen er realisert (innfridd, solgt eller tapt) vil fordringens inngangsverdi være skatteposisjonen. Denne har klart nok tilknytning til eiendel.

I *Caretaker*-saken var det foretatt en fusjon mellom et norsk selskap A, med datterselskap B i USA, og to andre selskaper. A hadde et fremførbart underskudd på over 70 millioner kroner, samt fordringer mot B på ca. 28 millioner kroner. På fusjonstidspunktet var det foretatt en form for oppløsning av B etter amerikanske regler (dissolution), men selskapet eksisterte fremdeles formelt. All drift i B var imidlertid stanset og selskapet hadde ingen ansatte. Som følge av oppløsningen (dissolution) av B, hadde A en skatteposisjon i form av fradragsrett for et tap på 28 millioner kroner. Spørsmålet i saken var om skattefordelen knyttet til den utestående fordringen var en generell skatteposisjon.

⁷⁵ Jfr. skatteloven § 14-45.

Lagmannsretten la til grunn at fordringen er bortfalt der et debitorselskap har opphørt å eksistere etter selskapsrettslige regler. Skatteposisjonen i form av fradragsrett for tapet har da ikke tilknytning til eiendel. Partene var enige i denne forståelsen av en generell skatteposisjon, og retten la til grunn at dette var riktig. I Caretaker-saken var imidlertid ikke B endelig opphørt etter amerikansk selskapsrett. Lagmannsretten gikk derfor over til spørsmålet om en fordring også er bortfalt dersom den er *klart uerholdelig*.

Lagmannsretten kom frem til at en fordring er bortfalt når den er klart uerholdelig. Dette begrunnet de med at en klart uerholdelig fordring ikke har noen egenverdi. Retten fant på bakgrunn av denne antakelsen at fradragsretten for tapet av en uerholdelig fordring representerer en generell skatteposisjon. Posisjonen kan dermed avskjæres, jfr. skatteloven § 14-90.

Dommens resultat bør etter min mening kritiseres. For det første er det ikke riktig i et privatrettslig perspektiv at en fordring faller bort dersom den er klart uerholdelig. Det stilles strenge krav til når en fordring er bortfalt, for eksempel gjennom reglene om foreldelse.⁷⁶ For det andre bør et tap på fordring være endelig konstatert før de regnes som skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel. Tapet er fradragsberettiget samme år som det er endelig konstatert. Dersom skatteyder ikke har inntekt i det aktuelle året kan tapet fremføres som fremførbart underskudd, jfr. § 14-6. Det er først på dette tidspunktet tapet blir en generell skatteposisjon. Dette kan sammenlignes med en skatteposisjon i form av positiv gevinst- og tapskonto etter salg av fast eiendom med gevinst. Gevinsten mister først sin tilknytning til eiendel når den føres inn på gevinst- og tapskonto. Den positive gevinst- og tapskontoen er en generell skatteposisjon siden kostprisen er fradratt salgssummen. Gode grunner taler for at tap på fordringer bør behandles på samme måte. Lagmannsretten behandlet ikke dette spørsmålet, men la til grunn at tilknytningen mellom tapet og fordringen brytes når fordringen bortfaller. Etter mitt syn er en uerholdelig fordring en skatteposisjon med tilknytning til eiendel. I Caretaker-saken burde denne skatteposisjonen vært fradratt når tapet ble endelig konstatert.

⁷⁶ Se foreldelsesloven § 24.

Skatteloven § 14-90 er en skjønnsmessig bestemmelse som er kritisert for å være vanskelig anvendelig.⁷⁷ Dersom resultatet i Caretaker-dommen legges til grunn blir rekkevidden av § 14-90 uklar. Vurderingen av når en fordring er klart uerholdelig vil innebærer nok en vanskelig avveining ved avskjæring av generelle skatteposisjoner. I praksis stilles strenge krav til når en fordring kan ansees som klart uerholdelig. Det må være på det rene at fordringen ikke vil bli innfridd. I forbindelse med fradragsrett for tap på utestående fordringer er dette vilkåret omtalt i skattelovforskriften § 6-2-1.

Dommens resultat er etter min mening feil. Spørsmålet er da hvilken rettskildemessig vekt dommen har. Dommen ble avgjort i lagmannsretten. Dette kan tale for å tillegge resultatet begrenset vekt, da lagmannsrettsdommer har mindre rettskildemessig vekt enn høyesterettsdommer. Dommen bærer også preg av å være løst etter reelle hensyn, uten at dette er direkte uttrykt. En slik bruk av reelle hensyn gir dommen liten rettskildemessige vekt. Lagmannsretten burde i dette tilfellet forholdt seg til ordlyden og forarbeidene. Disse grunnene taler for at man ikke bør tillegge dommen prejudikatsvirkninger.

Et annet eksempel på grensen mellom skatteposisjoner med og uten tilknytning til eiendel er hvor et selskap kjøper aksjer, men aldri mottar aksjene de har betalt for på grunn av svindel. Det oppstår da en skatteposisjon i form av fradragsrett for tapet. Dette reiser spørsmålet om skatteposisjonen har tilknytning til eiendel i form av finansobjekter, selv om aksjene aldri eksisterte.

Også i denne situasjonen blir hovedspørsmålet hvorvidt tapet er endelig konstatert eller ikke.

Dersom tapet er endelig konstatert vil tapet være fradragsberettiget i inneværende års inntekt.⁷⁸ Det overskytende underskuddet vil kunne fremføres, jfr. skatteloven § 14-6, og det fremførbare underskuddet vil representere en generell skatteposisjon. Dersom tapet ikke er endelig konstatert vil tapet ha tilknytning til fordringen. Det er altså ikke et

⁷⁷ Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

⁷⁸ Jfr. Skatteloven § 6-2.

spørsmål om hvorvidt tapet har tilknytning til aksjene. En fordring er en eiendel i seg selv.

4.3 Transaksjonene som rammes av avskjæringsbestemmelsen

Det tredje vilkåret for at skatteloven § 14-90 kommer til anvendelse er at selskapet ”er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon”.

4.3.1 Fusjoner, fisjoner og omdanninger

De første transaksjonene som rammes av § 14-90 er ”omorganiseringer etter kapittel 11”. Skatteloven kapittel 11 omhandler omorganiseringer som følge av fusjon, fisjon eller omdanning.

Enhver fusjon, fisjon eller omdanning vil kunne rammes av § 14-90. For disse transaksjonene oppstilles intet krav om at eierforholdene endres. I forarbeidene uttales det at det er ”uten betydning om overtakende og overdragende selskap har samme eierstruktur”.⁷⁹ Eksempelvis vil avskjæringsregelen komme til anvendelse ved fusjon mellom to selskaper som eies fullt ut av samme skattyter, så fremt utnyttelsen av en generell skatteposisjon er motivet for fusjonen.⁸⁰

Historisk ble kun fusjoner og fisjoner rammet av avskjæringsbestemmelsen. Vilkåret er utvidet til å gjelde andre transaksjoner enn fusjoner og fisjoner ved senere lovendringer. Blant annet er omdannelse fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap omfattet, jfr. skatteloven § 11-20, skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper, jfr. § 11-21 og realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet, jfr. § 11-22.

4.3.2 Andre transaksjoner

De andre transaksjonene som rammes av § 14-90 er hvor selskapet ”får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon”.

⁷⁹ Ot.prp.nr 1 (2004-2005) side 83.

⁸⁰ Ot.prp.nr 1 (2004-2005) side 83.

Ordlyden sier at enhver transaksjon som medfører endrede eierforhold er omfattet. Ordene ”slik omorganisering” henviser tilbake til transaksjoner etter skatteloven kapittel 11. For fusjoner og fisjoner har vilkåret dermed liten selvstendig betydning. Disse transaksjonene rammes uavhengig av om eierforholdene endres.

Spørsmålet er hva som ligger i ”annen transaksjon”.

Forarbeidene sier det typiske eksempel under dette vilkåret er at ”aksjene i et selskap med generelle skatteposisjoner selges til et selskap som er bedre stilt enn selger til å utnytte posisjonene”.⁸¹ Et eksempel på en annen transaksjon er dermed aksjeoverføringer som endrer eierforholdene.

Et annet eksempel som kan trekkes frem er kapitalforhøyelser. Forarbeidene sier eksempelvis at ”tegning av aksjer ved kapitalforhøyelse med skatteutløsende tingsinnskudd [er] omfattet, dersom kapitalforhøyelsen endrer eierforholdene i selskapet”.⁸² Selskapet det siktes til er selskapet med skatteposisjonene. Hvorvidt selskapet med skatteposisjonene er det selskapet som skytes inn i et annet selskap, eller det som det skytes inn i, beror på om skatteposisjonene består i forpliktelser eller fordeler. Ordlyden begrenser ikke anvendelsesområdet til kapitalforhøyelser med skatteutløsende tingsinnskudd. Kapitalforhøyelser med kontantinnskudd er omfattet så fremt eierforholdene i selskapet endres. I disse tilfellene er det selskapet som ny kapital skytes inn i som må ha skatteposisjonene.

Ved en rettet emisjon vil personen eller selskapet som tegner aksjer i selskapet komme inn som ny eier. Det kan tenkes at selskap A har et fremførbart underskudd, men at de går med underskudd slik at de ikke får utnyttet denne skatteposisjonen. Dersom A foretar en rettet emisjon mot B, kan A øke sin kapital og gå med overskudd. Dette vil igjen gi A mulighet til å utnytte skatteposisjonen. Dersom dette er motivasjonsfaktoren for emisjonen, vil transaksjonen kunne rammes av skatteloven § 14-90. Eierforholdene i A blir endret etter emisjonen slik at transaksjonen er omfattet av bestemmelsen.

⁸¹ Ot.prp.nr 1 (2004-2005) side 83.

⁸² Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 83.

I forarbeidene er det slått fast at det ikke er et krav om at det ytes vederlag ved transaksjonen.⁸³ Gaver, gavesalg og arv er dermed omfattet. For arv er det imidlertid upraktisk med et overveiende skattemotiv, slik at dette ikke vil være omfattet i praksis. Da det kun er selskaper og sammenslutninger som kan rammes av skatteloven § 14-90 er heller ikke testamenter praktisk.⁸⁴

Finansdepartementet har forutsatt at avskjæring kan foretas selv om kun de indirekte eierforholdene endres ved transaksjonen.⁸⁵ Dette er en presiserende fortolking av ordlyden som kun sier at eierforholdene må endres. Det er selskapet med skatteposisjonene som må få endrede eierforhold. Dette kan belyses ved et eksempel. Sett at A er et holdingselskap og eier 100 % av aksjene i datterselskap B. Dersom dette er A's eneste eiendeler, og alle aksjene i A selges til selskap C, endres eierforholdene i B indirekte.⁸⁶

Et annet spørsmål som reiser seg er om skatteyter kan hindre avskjæring ved å foreta de ønskelige disposisjoner gjennom transaksjoner som ikke rammes av skatteloven § 14-90.

I BFU 47/06 vurderte Skattedirektoratet hvorvidt salg av kontormaskiner, varebiler og driftsløsøre (heretter innmat) rammes av skatteloven § 14-90.⁸⁷ Spørsmålet var om salg av innmaten i AS X, til et nystiftet AS Y, ble rammet av avskjæringsregelen i § 14-90. Morselskap S eide 100 % av aksjene i X, og C eide 100 % av S. X drev med to ulike virksomhetsområder; produksjon av A og B. Virksomhet A gikk med overskudd, mens virksomhet B gikk med underskudd. Skatteyter (S) ønsket derfor å skille ut produksjonen av B til AS Y, som også skulle eies med 100 % av S. Etter gjennomføringen av transaksjonen ville X få skatteposisjoner i form av tomme positive og negative saldoer. Overføringen av B skulle skje gjennom salg fra X til Y.

⁸³ Ot.prp.nr 1 (2004-2005) side 83.

⁸⁴ Sml. arveloven § 48.

⁸⁵ Ot.prp.nr 1 (2004-2005) side 83.

⁸⁶ Ot.prp. nr 1 (2004-2005) side 83.

⁸⁷ BFU 47/06.

Skattedirektoratet konkluderte med at salg av innmaten i X ikke medførte endringer i eierforholdene. Ved salg av virksomhet som går med tap vil dermed innmatsalg være skattemessig gunstig. Det selgende selskapet vil da få en skatteposisjon som gir fradragsrett for tapet.

Da utskillelsen av innmaten skjedde gjennom salg, ikke fisjon, var ikke vilkåret for å anvende § 14-90 oppfylt. Salg av innmat er skattepliktig, i motsetning til salg av aksjer som er skattefritt etter fritaksmetoden. Skattedirektoratet har her tolket lovens ordlyd bokstavelig. Det anses klart at salg av eiendeler i et selskap ikke skal rammes av skatteloven § 14-90. Dette eksempelet viser at man kan ordne seg på en slik måte at bestemmelsen ikke får anvendelse. Selskapene kunne fisjonert istedenfor å foreta et innmatsalg. Det kunne da blitt aktuelt å avskjære skatteposisjonene, jfr. § 14-90. Det er imidlertid ikke stridende mot skatteloven å innrette seg på skattemessig gunstigste måte, slik selskapene gjorde i dette eksempelet.

4.4 Aktivitetskrav

I dette avsnittet vil jeg drøfte om det foreligger et vilkår om aktivitet hos selskapet med de gunstige skatteposisjonene forut for transaksjonen. Spørsmålet har grunnlag i en påstand fra Finansdepartementet om at det eksisterer et aktivitetskrav de lege lata.⁸⁸

Ordlyden i skatteloven § 14-90 inneholder intet vilkår om aktivitet i selskapene. Dette taler for at det ikke foreligger et absolutt krav om at det må være aktivitet i selskapene forut for den aktuelle transaksjonen.

I forbindelse med revisjonen av skatteloven § 14-90 sendte Finansdepartementet ut et høringsnotat der de anbefalte å lovfeste et aktivitetskrav i et nytt tredje ledd i bestemmelsen.⁸⁹ Departementet hevdet at manglende aktivitet hos et selskap før transaksjonen ville være en sterk presumpsjon for at utnyttelsen av skatteposisjonen var det overveiende motivet for transaksjonen.⁹⁰ Etter departementets syn skulle

⁸⁸ Se punkt 2.2, jfr. høringsnotat side 122.

⁸⁹ Høringsnotat side 122/123.

⁹⁰ Høringsnotat side 123.

aktivitetskravet representere den nedre grensen for avskjæring etter § 14-90.⁹¹ Dette innebar at motivet for transaksjonen fremdeles måtte vurderes etter annet ledd.

Forslaget om et lovfestet aktivitetskrav møtte sterk motstand hos høringsinstansene, og ble derfor ikke foreslått lovfestet.⁹² I forarbeidene fremheves spesielt innvendingene om at et slikt krav ville innebære en risiko for å ramme transaksjoner som er lojale mot skattereglene, og at et slikt krav ville medføre nok et skjønnsmessig kriterium ved anvendelsen av § 14-90.

Til tross for at forslaget ikke ble fremmet uttalte departementet at:

”At departementet lar være å fremme forslag om en nærmere lov- og forskriftsregulering av aktivitet, innebærer *ikke at betydningen av aktivitet skal nedtones ved lojalitetsvurderingen*. Ut fra hensynene som ligger bak reglene om skattefri omorganisering, må aktivitet nødvendigvis være sentralt ved vurderingen.”⁹³

Uttalelsen setter kravet om aktivitet i en spesiell rettskildemessig stilling. Lovgiver har gitt uttrykk for at det eksisterer et aktivitetskrav de lege lata. Det blir allikevel opp til domstolene å avgjøre konkret hvorvidt et slikt krav faktisk eksisterer.

Et aktivitetskrav vil ikke alltid være relevant i praksis. Høringsinstansene fremholdt blant annet at aktivitetskravet er problematisk for holdingselskaper og ved utfisjonering som ledd i arveoppgjør.⁹⁴ For holdingselskaper vil det ikke foreligge noen aktivitet, hverken før eller etter transaksjonen. Da aktivitet ikke ble lovfestet som vilkår for anvendelse av § 14-90 kan man ved disse transaksjonene se bort fra aktivitetskravet.

Spørsmålet blir da hva rettsstillingen er for de selskapsformene som kan utøve aktivitet, og som normalt eksisterer nettopp for å utøve en form for aktivitet.

⁹¹ Høringsnotat side 124.

⁹² Prop. 78 L (2010-2011) side 66.

⁹³ Prop. 78 L (2010-2011) side 66.

⁹⁴ Prop. 78 L (2010-2011) side 66.

Da aktivitetskravet ikke ble lovfestet taler dette for at kravet har samme rettskildemessige vekt som de øvrige momentene som tas inn i vurderingen. Det vil være opp til lovanvenderen å vurdere kravets konkrete vekt i de ulike tilfellene. Kravet er imidlertid fremhevet som et viktig moment i forarbeidene. Det må likevel foretas en konkret helhetsvurdering der de skattemessige motiver for transaksjonen veies opp mot de ikke-skattemessige motiver.

5 Vurderingsnormen

5.1 Innledning

Det fjerde vilkåret for avskjæring etter skatteloven § 14-90 ble som nevnt ikke behandlet i punkt 4. Vurderingsnormen er om ”det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen”. Vilkaåret gir anvisning på to ulike helhetsvurderinger.

For det første må det vurderes hva som er de *sannsynlige motiver* for den aktuelle transaksjonen. I denne vurderingen må man forsøke å finne frem til hvilke skattemessige og ikke-skattemessige motiver som foreligger for transaksjonen. For det andre må det avgjøres hva som er det *overveiende motiv* for transaksjonen. I denne vurderingen må man finne de normer som gjelder for avveiningen av de ulike motivene.

Rettspraksis og forarbeider til skatteloven § 11-7 fjerde ledd og selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 er relevante rettskildefaktorer ved fastleggingen av innholdet i vurderingsnormen. Dette følger av forarbeidene til § 14-90 som sier at vurderingsnormen skal vurderes på samme måte som etter skatteloven § 11-7 fjerde ledd.⁹⁵ Denne bestemmelsen var i sin tid en direkte videreføring av selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4.⁹⁶

⁹⁵ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) side 82.

⁹⁶ Se punkt 2.1.

Jeg vil først redegjøre for om vurderingen går ut på å finne transaksjonens *formål* eller om både *formål og virkninger* skal tillegges vekt ved vurderingen. Dette er en overordnet problemstilling som klargjør innholdet for de videre drøftelsene. Deretter vil jeg redegjøre for hvordan man finner hva som er de *sannsynlige motiver* for transaksjonen og normene for avveiningen av hva som er det *overveiende motiv*. Til sist vil jeg drøfte når vurderingen skal foretas og hvilke transaksjoner som inngår i vurderingen.

5.2 Formålet med transaksjonen eller transaksjonens virkninger?

I dette avsnittet vil jeg drøfte om *formålet med transaksjonen* er avgjørende eller om også *transaksjonens virkninger* skal tillegges vekt. En transaksjons formål kan knytte seg til skatteyters subjektive motivasjon med transaksjonen eller det formål transaksjonen objektivt sett er egnet til å nå.⁹⁷ Transaksjonens virkninger er den objektive effekten av transaksjonen.⁹⁸ Med virkningene av transaksjonen menes typisk at skatteyster sparer mye skatt.

Ordlyden i § 14-90 sier at det overveiende ”motiv” for transaksjonen må være å utnytte de generelle skatteposisjonene. Dersom ordlyden tas bokstavelig er dette en klar indikasjon på at det er *formålet* som er vurderingsnormen i bestemmelsen. Formål og motiv betyr omtrent det samme. Denne løsningen innebærer at transaksjonens virkninger ikke kan tillegges vekt.

Forarbeidene til § 14-90 fokuserer også på transaksjonens formål, uten at spørsmålet er direkte berørt. Ved innføringen av § 14-90 uttalte departementet at bestemmelsen ”innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er *motivet* for transaksjonen [min utheving]”.⁹⁹ Denne uttalelsen taler for at ordlyden skal tas bokstavelig, slik at vurderingsnormen kun beror på motivet for transaksjonen. Forarbeidene til § 8-7 nr. 4 sier derimot at transaksjonens *virkninger* skal tillegges vekt.

⁹⁷ Banoun (2003) side 307.

⁹⁸ Banoun (2003) side 307.

⁹⁹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 82.

Det uttales at ”[v]ed avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger”.¹⁰⁰ Her synes det klart at lovens henvisning til motivet for transaksjonen skal vurderes ut fra transaksjonens virkninger.

Uttalelsene tyder på at problemstillingen ikke er endelig avgjort. Det foreligger motstrid mellom uttalelser i forarbeidene, hvilket tyder på at lovkonsepisten ikke har vurdert spørsmålet. Som nevnt over sier ordlyden uttrykkelig at motivet for transaksjonen skal fastlegges. Spørsmålet her er hvorvidt motivet skal fastlegges med utgangspunkt i formålet med transaksjonen eller transaksjonens virkninger. Det vil derfor ikke være i strid med ordlyden å basere seg på virkningene.

Spørsmålet er drøftet i juridisk teori. Det er fremsatt holdepunkter både for at vurderingsnormen bør være *formålet med transaksjonen* og for at det bør være *formålet og virkningene av transaksjonen*.

Spørsmålet ble behandlet i en artikkel av Banoun i 2002. Artikkelen omhandler den opphevede regelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Banoun synes å konkludere med at både formålet og virkningene bør vektlegges ved vurderingen.¹⁰¹ En slik løsning vil etter hennes syn være i harmoni med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.¹⁰² Videre samsvarer dette etter Banouns syn både med bestemmelsens ordlyd og dens forarbeider.¹⁰³

Hvorvidt vurderingsnormen i skatteloven § 14-90 kun er *formålet* med transaksjonen eller også transaksjonens *virkninger* beror i følge Zimmer på den historiske utviklingen av bestemmelsen.¹⁰⁴ Skatteloven 1911 § 53, første ledd gav anvisning på en totalvurdering av de objektive forhold rundt transaksjonen. Ved innføringen av selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 ble imidlertid bestemmelsen omformulert, og i den forbindelse ble vurderingsnormen dreiet mot en vurdering av hva som er *formålet* med

¹⁰⁰ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) side 72.

¹⁰¹ Banoun (2002) side 45.

¹⁰² Banoun (2002) side 45.

¹⁰³ Banoun (2002) side 45.

¹⁰⁴ Zimmer (2007)a side 12.

transaksjonen.¹⁰⁵ Zimmer skriver i sin artikkel at dette skiftet i fokus ikke er klart markert, men han mener det finnes støtte for synspunktet i forarbeidene til skatteloven § 53, første ledd:

”Det bør kreves at de bedriftsøkonomiske motiver er overveiende for at de aktuelle fradragsposisjoner skal kunne beholdes ved fusjon og fisjon. En må naturligvis akseptere at skattemotivet kan være et tilleggsmotiv, i og med at fusjonen mv vil gi en skattefordel som ingen, heller ikke eierne kan lukke øynene for. Men det bør være et større forretningsmessig motiv som begrunnelse.”¹⁰⁶

Zimmer synes i sin artikkel å dreie mot at det nå er formålet med transaksjonen som er vurderingsnormen i § 14-90. Artikkelen antyder at det tidligere var et større fokus på virkningene av transaksjonen.

Folkvord tar opp diskusjonen i sin avhandling og konkluderer med at vurderingstemaet er transaksjonens *formål*. Han finner støtte for sitt syn i bestemmelsens ordlyd og effektivitetsnormen.¹⁰⁷ Folkvord bygger sin avhandling på en hypotese om at skattereglene om fusjon og fisjon kan utledes av en effektivitetsnorm.¹⁰⁸

Effektivitetsnormen innebærer at ”skatter påvirker skatteyternes atferd på måter som isolert sett gir et samfunnsøkonomisk tap”.¹⁰⁹ Normen innebærer at dette tapet skal gjøres så lite som mulig. Folkvord hevder at vridende skatter som hovedregel skaper effektivitetstap.¹¹⁰ Med bakgrunn i dette begrunner han sin konklusjon med at ”[v]irkninger som ikke har virket motiverende, har heller ikke virket vridende”.¹¹¹ Folkvord kaller det ”sikker rett” at vurderingsnormen er motivet bak transaksjonen.¹¹² Etter de delte meningene i teorien synes dette som et dristig utsagn.

¹⁰⁵ Zimmer (2007)a side 11.

¹⁰⁶ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) side 32.

¹⁰⁷ Folkvord (2006) side 417, note 1245.

¹⁰⁸ Folkvord (2006) side 31.

¹⁰⁹ Zimmer (2009) side 33.

¹¹⁰ Folkvord (2006) side 47.

¹¹¹ Folkvord (2006) side 417, note 1245.

¹¹² Folkvord (2006) side 411.

Etter min mening er det nå nærliggende å konkludere med at *formålet* med transaksjonen er relevant for å finne motivet bak transaksjonen. Denne løsningen samsvarer best med lovens ordlyd og forarbeidene til skatteloven § 14-90. Juridisk teori synes også å støtte dette synspunktet. Det fremheves at det ble et skifte i fokus ved vedtakelsen av § 14-90.

5.3 De sannsynlige motiver

Skatteloven § 14-90 krever at det er *sannsynlig* at utnyttelse av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen. Den overordnede problemstillingen er hvordan man finner frem til det *sannsynlige motiv* for en transaksjon.

5.3.1 Om vurderingen er subjektiv eller objektiv

Jeg konkluderte ovenfor med at vurderingsnormen knytter seg til transaksjonens formål. Transaksjonens formål kan knytte seg til skatteyters subjektive motivasjon for transaksjonen eller det formål transaksjonen objektivt sett er egnet til å nå. Dette reiser problemstillingen om vurderingsnormen i skatteloven § 14-90 er subjektiv eller objektiv.

En subjektiv vurderingsnorm viser hen til hva skatteyteren selv tillegger vekt ved gjennomføring av transaksjonen. Når vurderingsnormen er subjektiv vil hva som er det sannsynlige motivet for transaksjonen bero på en ren *bevisvurdering*. En objektiv vurderingsnorm tar utgangspunkt i de objektive omstendigheter omkring transaksjonen. Den bedømmer forholdet etter hvordan transaksjonen fremstår utad, på bakgrunn av de opplysninger rettsanvenderen har om forholdet. Den objektive vurderingsnormen gir anvisning på en *rettsanvendelse*.

Zimmer hevder det er et gjennomgående trekk i skatteretten at subjektive vurderingstemaer objektiviseres.¹¹³ Dette har støtte i Rt. 1986 side 58 *Asdahl*. Saken gjaldt fradrag for tap i inntektslikningen på engasjement i aksjeselskap ved lån og garantier. I Asdahl-saken skulle Høyesterett ta stilling til om skatteyster kunne kreve

¹¹³ Zimmer (2009) side 192.

fradrag for tap som aksjonær i et selskap i sin egen næringsvirksomhet. Vilåret for slikt fradrag var at det fantes en nær tilknytning mellom skatteyers egen næringsvirksomhet og vedkommendes engasjement som aksjonær. For å avgjøre hvorvidt det fantes en slik tilknytning måtte retten se hen til skatteyers motiv for engasjementet. Høyesterett uttalte at:

”... det ligger i sakens natur at vurderingen av hva motivet kan antas å ha vært, fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremstår utad, objektivt sett, ikke i antagelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skatteyer kan ha gjort seg.”¹¹⁴

Høyesterett gikk deretter inn i en konkret vurdering av de relevante momenter i saken. De fant flere momenter som talte positivt for at formålet ved engasjementet ikke var å fremme sin egne næringsvirksomhet.¹¹⁵

Asdahl-dommen er et eksempel på at de subjektive vurderingsnormene i skatteretten objektiviseres. Det vil da være anledning til å se på hvordan transaksjonen fremstår utad, de objektive momentene, i lovanvenderens vurdering av skatteyers motiv ved en transaksjon.

Ordlyden i skatteloven § 14-90 er åpen. Med ”motiv” siktes det, etter en naturlig språklig forståelse, til noens mening med en gitt handling. § 14-90 får ikke anvendelse på transaksjoner foretatt av privatpersoner. Det er imidlertid alltid fysiske personer som handler på vegne av selskaper og det er deres motiv bestemmelsen henviser til. Ordlyden taler for at vurderingsnormen er subjektiv, men er ikke til hinder for at man slutter seg til skatteyers motiv ut fra sakens objektive omstendigheter. Det kan sies at ordlyden gir anvisning på et tolkningsresultat mer enn en anvisning på hvordan man kommer frem til resultatet.

¹¹⁴ Rt. 1986 side 58, på side 64.

¹¹⁵ Rt. 1986 side 58, på side 64.

I forarbeidene er det uttalt følgende:

”Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.”¹¹⁶

Utgangspunktet synes i følge denne uttalelsen å være at vurderingen er objektiv. Da ordlyden er åpen for begge tolkningsalternativer taler dette for at det var lovgivers vilje å gjøre vurderingsnormen objektiv. Etter alminnelig rettskildelære innebærer dette at lovgivers vilje skal legges til grunn, altså at ordlyden skal tolkes i samsvar med forarbeidene. Folkvord har også hevdet at forarbeidene viser at vurderingsnormen er objektiv.¹¹⁷

Bestemmelsen sier imidlertid at det må være *sannsynlig* at skattebesparelsen er det overveiende motivet for transaksjonen. Forarbeidene fremstiller sannsynlighetskravet som et beviskrav. Dette er ikke forenelig med uttalelsene om at vurderingsnormen er objektiv. I forarbeidene er sannsynlighetskravet forklart på følgende måte:

”... skattyter [må] kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsomorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres.”¹¹⁸

Uttalelsen kan tyde på at departementet ikke har foretatt en tilstrekkelig vurdering av om vurderingen er objektiv eller subjektiv. Dersom lovgiver har ønsket at *sannsynlig* skal gi anvisning på en bevisvurdering må vurderingsnormen etter mitt syn være subjektiv.

I skatteloven 1911 § 53 første ledd sa bestemmelsen at ”det er sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig *tilsikt*es skattemessige fordeler for partene [min utheving]”. Ved innføringen av selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 ble ordlyden i vurderingsnormen

¹¹⁶ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) side 82.

¹¹⁷ Folkvord (2006) side 412.

¹¹⁸ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) side 72.

endret fra ”tilsiktet” til ”motiv”.¹¹⁹ Dette ble vedtatt på bakgrunn av en uttalelse fra Skattedirektoratet som høringsinstans.¹²⁰ Skattedirektoratets begrunnelse var at ”tilsiktet” gav ligningsmyndighetene anvisning på en subjektiv vurdering av skatteyters vurderinger. Da dette ikke var ønskelig ble ordlyden endret for å gi anvisning på en objektiv vurdering. Dette taler i retning av at vurderingstemaet til skatteloven § 14-90 er objektivt.

Banoun hevder at samme innvendinger kan reises mot valg av ordet ”motiv”.¹²¹ Hun synes å konkludere med at vurderingsnormen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd bør være objektiv, men at subjektive forhold bør ha relevans. Det er da de ytre faktorer som skal fastslå hva motivasjonen bak en transaksjon er. Dersom skatteyters hensikt og subjektive motivasjon er tydelig, må disse faktorene gis relevans etter en objektiv vurderingsnorm.

Hvorvidt vurderingsnormen er subjektiv eller objektiv ble drøftet i Caretaker-dommen.¹²² Saken gjaldt en fusjon mellom tre selskaper. Det ene selskapet (A) hadde et fremførbart underskudd på ca. 70 millioner kroner, samt fordringer mot et datterselskap på ca. 28 millioner kroner. Spørsmålet i saken var om fusjonen med A var skattemessig motivert.¹²³

Retten gikk ikke inn på forholdet mellom ordlyden og forarbeidene i saken, da partene var enige om at skattebesparelsen var den objektive motivasjonen for transaksjonen. Lagmannsretten knyttet allikevel noen bemerkninger til problemstillingen. For det første sa retten at ”der skattehensyn objektivt sett har vært hovedmotivet er det en presumpsjon for at dette har vært tilfellet også subjektivt sett.” Denne uttalelsen kan tyde på at lagmannsretten mener at vurderingsnormen er subjektiv, og at de dermed måtte fastslå at den objektive motivasjonen stemte overens med den subjektive. Lagmannsretten uttaler videre at der skattebesparelser objektivt sett fremstår som hovedmotivet for transaksjonen, må det kreves særlige holdepunkter for å anta at

¹¹⁹ Ot.prp.nr. 71(1995-1996) side 75.

¹²⁰ Ot.prp.nr. 71(1995-1996) side 26.

¹²¹ Banoun (2002) side 45.

¹²² Utv. 2009 side 1329.

¹²³ Se pkt. 4.3.2 for en nærmere gjennomgang av dommen.

skattehensynet ikke var hovedmotivet bak transaksjonen.¹²⁴ Det forelå ingen slike særlige omstendigheter i Caretaker-saken. Retten gikk derfor ikke nærmere inn på hva de la i dette. Etter min mening stemmer forståelsen dårlig med uttalelsene i forarbeidene. Lagmannsretten synes å ha lagt stor vekt på at forarbeidene sier at vurderingen i *utgangspunktet* skal være objektiv, og de legger opp drøftelsen som om motivasjonen i prinsippet må avgjøres subjektivt. Lagmannsretten synes her å tolke forarbeidene nærmest som en lovtekst, heller enn å finne frem til lovgiverviljen.

Rettspolitisk ville en subjektiv vurderingsnorm i avskjæringstilfellene kunne gi skatteyder et påskudd til å tilrettelegge dokumentasjonen ved transaksjonene. Skatteyder ville da hatt et incitament til å dokumentere at transaksjonen ikke var skattemessig motivert, og kunne på denne måten hindre avskjæring etter § 14-90. Eksempelvis ville skatteyder kunne fremheve de ikke-skattemessige virkningene av transaksjonen gjennom interne notater, møtereferater og lignende. Ved en ren subjektiv vurdering ville disse dokumentene kunne bevise at skatteyers formål med transaksjonen var de ikke-skattemessige momentene.

Dette er drøftet vedrørende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i Telenor-dommen.¹²⁵ Som nevnt la Høyesterett til grunn at grunnvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er subjektivt.¹²⁶ Høyesterett la i Telenor-dommen blant annet vekt på et internt dokument, utarbeidet fra skatteyers advokat, tre dager før gjennomføringen av transaksjonen. Høyesterett mente at det var først på dette tidspunktet selskapet ble gjort oppmerksom på skattebesparelsen. Da deres subjektive motiv for transaksjonen skulle fastslås fant Høyesterett at skattebesparelsen ikke var den hovedsakelige motivasjonsfaktor. Dette ble blant annet begrunnet i at den ble formulert til beslutningstakerne så nært opp til transaksjonen. Videre kunne Telenor godtgjøre hovedmotivasjonen for transaksjonen gjennom interne notater, der en aksjonæravtale ble forstått som at de var forpliktet til å gjennomføre de aktuelle transaksjonene. Høyesterett fant også at transaksjonen var forretningsmessig

¹²⁴ Utv. 2009 side 1329.

¹²⁵ Rt. 2006 side 1232.

¹²⁶ Rt. 2006 side 1232, avsnitt 50.

begrunnet.¹²⁷ Telenor ønsket å rendyrke datterselskapet til et eiendomsselskap. Overdragelsen ville også opprettholde Telenors høye kredittverdighet.

Konklusjonen er at vurderingsnormen i skatteloven § 14-90 er objektiv.¹²⁸ Dette representerer en ikke ubetydelig forskjell mellom skatteloven § 14-90 og den ulovfestede regelen. Etter § 14-90 beror det dermed på en konkret rettsanvendelse hva som er de *sannsynlige motiver* for transaksjonen. For å avgjøre hva som er de sannsynlige motivene for den aktuelle transaksjonen må man se hen til de ytre omstendighetene rundt disposisjonen.

5.3.2 Sannsynlighetskravet

Siden vurderingsnormen i skatteloven § 14-90 er objektiv gir den altså anvisning på en rettsanvendelse. Bestemmelsen sier at det må være “*sannsynlig* at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det *overveiende motiv* for transaksjonen [min utheving]”. Kravet om at motivet må være sannsynlig kan imidlertid lede tanken hen til en bevisvurdering. Bevisspørsmålet må eventuelt bli rundt hvilke momenter som er relevante etter den objektive vurderingen.

Bruken av ordet ”sannsynlig” er omtalt i forarbeidene.¹²⁹ Uttalelsene tyder på at departementet gir anvisning på en bevisvurdering, til tross for at vurderingsnormen er objektiv. Jeg er som nevnt uenig i denne forståelsen, men vil allikevel knytte noen bemerkninger til beviskravet som er oppstilt.

Det må være *sannsynlig* at de skattemessige og ikke-skattemessige motivasjonene for transaksjonen foreligger før disse kan legges til grunn. Det kan dermed oppstå bevisspørsmål rundt kartleggingen av de skattemessige og ikke-skattemessige besparelsene som foreligger for skatteyder.

Spørsmålet er her hvilken grad av sannsynlighet som kreves etter skatteloven § 14-90.

¹²⁷ Rt. 2006 side 1232, avsnitt 54.

¹²⁸ Sml. Lignings-ABC, side 1236.

¹²⁹ Ot.prp.nr 71 (1995-1996) side 72.

Ordet ”sannsynlig” henviser til reglene om sannsynlighetsovervekt. Forarbeidene la til grunn at alminnelig sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig.¹³⁰ Dette innebærer at det må være over 50 % sannsynlighet for at de relevante motivene for transaksjonen foreligger. Lovanvenderen kan deretter gå over på vurderingen av hvilket motiv som er det overveiende. De objektive omstendighetene kan for eksempel tyde på at et kommende generasjonsskifte er et motiv bak transaksjonen. For at dette skal kunne vektlegges i vurderingen av hva som var det overveiende motiv må det være mer enn 50 % sannsynlig at skatteyter i det hele tatt vektla dette motivet.

5.3.3 Typiske motiver som må vurderes

Vurderingsnormen beror på en konkret helhetsvurdering der man foretar en avveining av skattemessige og ikke-skattemessige motiver for transaksjonen. Man må finne frem til alle de sannsynlige motivene som forelå ved transaksjonen.

De skattemessige motiver kommer typisk til uttrykk ved at transaksjonen leder til skattefordeler for skatteyter. Skattefordelene kan bestå i sparte skatter eller skattekreditt. Skatteloven § 14-90 oppstiller den begrensning at skattebesparelsen må knytte seg til en generell skatteposisjon. Så fremt denne betingelsen er innfridd kan alle skattefordeler tas i betraktning.

Problemstillingen er hvilke ikke-skattemessige motiver som kan ha relevans for vurderingen.

Ordlyden i skatteloven § 14-90 gir ingen veiledning i forhold til relevante ikke-skattemessige motiver. Loven fokuserer på tilfellene der skattemotivet er overveiende. Lovanvenderen er dermed gitt et bredt spillerom for aktuelle motiver.

I forarbeidene er det uttalt at utgangspunktet for vurderingen er å undersøke hvorvidt det finnes ”en økonomisk begrunnelse som plasserer et mulig skattemessig motiv i skyggen”.¹³¹ Forarbeidene fremhever altså bedriftsøkonomiske motiver som relevante

¹³⁰ Ot.prp.nr 71 (1995-1996) side 72.

¹³¹ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 32.

ikke-skattemessige motiver.¹³² I forarbeidene til selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 er bedriftsøkonomiske- og forretningsmessige motiver likestilt.¹³³

Bedriftsøkonomiske og forretningsmessige motiver er vide kategorier. Spørsmålet er dermed hvilke motiver som er omfattet.

Driftsforbedringer er trukket frem som et relevant bedriftsøkonomisk motiv i forarbeidene.¹³⁴ Dersom transaksjonen legger til rette for en ”ikke ubetydelig” driftsforbedring taler dette for at de bedriftsøkonomiske motiver er sterkt gjeldende.¹³⁵ Med driftsforbedringer menes typisk rasjonalisering av driften eller administrasjonen.¹³⁶ Eksempelvis kan man kutte ned på selskapets administrasjonsutgifter etter en fusjon, da transaksjonen vil gi selskapene en samlet administrasjon. Ved vurderingen av driftsforbedringene skal man ikke ta skatteposisjonen i betraktning. Selskapet med den gunstige skatteposisjonen må bidra positivt til driftsforbedringene.¹³⁷

I Utv. 2005 side 783 *Bekkestua Eiendom* kom lagmannsretten til at det ikke var grunnlag for avskjæring etter skatteloven § 14-90.¹³⁸ Ligningsmyndighetene hadde nektet rett til fremføring av underskuddet fordi transaksjonen etter deres mening ikke medførte noen driftsforbedringer av betydning. Dette var lagmannsretten uenig i.

Bekkestua Eiendom-saken gjaldt selskapene BE og RBK, som begge tilhørte Andenæsgruppen.¹³⁹ Det skjedde flere transaksjoner i forbindelse med fusjonen av selskapene. Først kjøpte A alle aksjene i RBK fra tredjemann. Deretter kjøpte BE alle aksjene i RBK av A, før eierne av BE foretok en rettet emisjon mot A. Gjennom emisjonen tegnet A aksjer i BE tilsvarende beløpet hun fikk for aksjene i RBK. Etter emisjonen fusjonerte BE og RBK. På fusjonstidspunktet hadde RBK et fremførbart underskudd på over 11 millioner kroner. Året etter fusjonen gikk BE (det fusjonerte

¹³² Ot.prp.nr. 1 (2005-2005) side 82.

¹³³ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) side 32.

¹³⁴ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) side 32.

¹³⁵ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) side 32.

¹³⁶ Folkvord (2006) side 428.

¹³⁷ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) side 32.

¹³⁸ Utv. 2005 side 783.

¹³⁹ Utv. 2005 side 783.

selskapet) med overskudd på nesten 3 millioner kroner. De krevde fremført underskuddet i det tidligere RBK.

Et bedriftsøkonomisk motiv lagmannsretten la vekt på i saken var at A gjennom emisjonen gikk inn med nærmere 7 millioner i BE. Dette beløpet tilsvarte salgssummen A mottok for aksjene i RBK ved salget til BE. Da A i tillegg lot sine innlån bli stående fikk BE en forbedret økonomi, som muliggjorde nye investeringer. Lagmannsretten fant at disse investeringene ikke kunne vært gjennomført uten BEs oppkjøp av RBK og emisjonen.¹⁴⁰ Innvesteringene førte til en driftsforbedring som måtte gis relevans ved vurderingen.

Videre ble det lagt vekt på at A og aksjonærene i BE gjennom transaksjonene fikk realisert sine forretningsmessige mål. Lagmannsretten la til grunn at aksjonærenes interesser i forhold til selskapsmessige omdannelser var relevante ikke-skattemessige motiver.¹⁴¹ Lagmannsretten fant også at A's tilførsel av aksjekapital gjennom emisjonen måtte trekkes inn i vurderingen. Transaksjonen var en sentral faktor i omorganiseringen.

A ønsket å være langsiktig og investere i fast eiendom. Gjennom emisjonen i BE fikk hun denne muligheten. BE var et eiendomsselskap som drev med investering i fast eiendom. Aksjonærene i BE ønsket mulighet til å foreta nye investeringer. Før emisjonen og fusjonen var BE illikvid, og kunne dermed ikke foreta investeringer. Etter emisjonen og fusjonen fikk BE en økonomisk slagkraft som muliggjorde oppkjøp av nye eiendommer og aksjer. Det ble, etter lagmannsrettens syn, oppnådd driftsforbedringer for BE etter fusjonen med RBK.¹⁴²

I BFU 62/07 behandlet Skattedirektoratet en sak der flere driftsforbedringer ble ansett som relevante momenter i vurderingen av skatteloven § 14-90.¹⁴³ Spørsmålet forelagt Skattedirektoratet var hvorvidt skatteloven § 14-90 kunne avskjære et større skattemessig underskudd etter en fusjon mellom aksjeselskapene A og B. Da selskapene

¹⁴⁰ Utv. 2005 side 783.

¹⁴¹ Utv. 2005 side 783.

¹⁴² Utv. 2005 side 783.

¹⁴³ BFU 62/07.

vurderte en eventuell fusjon hadde A et skattemessig underskudd på ca. 15 millioner kroner, mens B hadde et overskudd på ca. 1,8 millioner kroner. Skatteyder fremhevet i hovedsak tre driftsmessige forbedringer som grunnlag for fusjonen. Skattedirektoratet kom frem til at skattebesparelsen var det overveiende motivet for transaksjonene i denne saken, men momentene i helhetsvurderingen vil allikevel ha relevans.

Skattedirektoratet trakk frem frigjøringen av interne ressurser som et relevant motiv for at fusjonen var bedriftsøkonomisk motivert. Selskapene hadde spesialkompetanse på ulike områder. A drev med drift og vedlikehold av arbeidsutstyr, mens B drev med håndverkertjenester. B benyttet i stor grad utstyr av den art A leide ut.

For det første ledet fusjonen til at selskapene kunne koordinere bruken av maskiner og verktøy. Alt vedlikehold av utstyr og maskiner i B kunne settes bort til A, som hadde spesialkompetanse til dette. De ansatte i B ville da bli fritatt for disse arbeidsoppgavene, og dermed frigjøre tid til å påta seg oppdrag som håndverkere. Dette ville lede til økonomiske fordeler i selskapet i form av større inntjening. B ville heller ikke ha ekstra utgifter for denne jobben, slik de ville hatt om de engasjerte en tredjepart til å utføre vedlikeholdet. For det andre var felles ledelse og administrasjon et relevant motiv. B hadde administrativt overskuddskapasitet, mens A leiet inn eksterne administrasjonstjenester. Etter fusjonen kunne B ta hånd om A's administrasjon, som igjen ville føre til besparelser i kjøp av eksterne tjenester for A. Dersom selskapene fusjonerte, og ble ett selskap, ville de enklere kunne utnytte spesialkompetansen. For det tredje mente Skattedirektoratet at samlokaliseringen av de to selskapene var forretningsmessig gunstig, og dermed et moment i favør av at fusjonen var bedriftsøkonomisk motivert. Dette ville også medføre besparelser for selskapet da leieutgiftene opphørte.

Et øvrig bedriftsøkonomisk moment, som er trukket frem i juridisk teori, er at selskapene oppnår større markedspekt etter gjennomføring av transaksjonen.¹⁴⁴ Større markedspekt vil øke transaksjonens egenverdi og kan dermed tale for at den aktuelle transaksjonen er bedriftsøkonomisk motivert. Større markedspekt innebærer at

¹⁴⁴ Folkvord (2006) side 428.

selskapene blir større, og får en større andel kunder innenfor sitt forretningsområdet. Dette vil igjen føre til økt omsetning og bedriftsøkonomiske fordeler. Dette kan være en sentral motivasjon i et forretningsmessig perspektiv for omorganisering av selskaper.

Risiko eller kontroll på aksjonær- og selskapsnivå kan også være et relevant bedriftsøkonomisk motiv. Endret risiko eller kontroll på selskapsnivå kan eksempelvis være hvordan man strukturer et konsern. Dersom det foretas en fusjon av to selskaper i samme konsern, vil dette i følge Folkvord nærmest rutinemessig bli påberopt som et bedriftsøkonomisk moment.¹⁴⁵

Et spørsmål som reiser seg ved fastleggingen av relevante ikke-skattemessige motiver er om forarbeidene henvisning til bedriftsøkonomiske og forretningsmessige motiver er ment som en uttømmende liste. I Bekkestua Eiendom-dommen er det uttalt at momentene i forarbeidene ikke er noen uttømmende liste, ”men et utgangspunkt for en vurdering som er forholdsvis bred”.¹⁴⁶

Dette leder til problemstillingen om en økonomisk ugunstig omstrukturering kan være et relevant ikke-skattemessig motiv.

Denne problemstillingen ble drøftet i Utv. 2003 side 268 *Monsun*.¹⁴⁷ Dommen gjaldt selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4, men vurderingen ble nært knyttet opp mot skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Skatteloven § 11-7 fjerde ledd var en videreføring av gjeldende rett, slik at vurderingsnormen var den samme etter de to bestemmelsene. Dommen er av samme grunn relevant også etter skatteloven § 14-90.

Saken gjaldt delingen av et konsern mellom de to eierfamiliene Raaholt og Jordanger. Konsernets morselskap Oxer AS var innehaver av flere heleide datterselskaper. Ett av disse datterselskapene, Noatun AS, hadde en skatteposisjon i form av et fremførbart underskudd. Delingen av konsernet skjedde gjennom flere transaksjoner.

¹⁴⁵ Folkvord (2006) side 430.

¹⁴⁶ Utv. 2005 side 783.

¹⁴⁷ Utv. 2003 side 268.

Først ble det fisjonert ut to aksjeselskaper, Monsun og Camana, fra konsernets morselskap Oxer. Jordanger og Raaholt eide 100 % av aksjene i henholdsvis Monsun og Camana. Aksjeeierne fisjonerte deretter Oxer. Halvparten av selskapets virksomhet og eiendeler ble fusjonert med Camana. Den resterende del av Oxer ble eid med 100 % av Jordanger. Blant eiendelene som ble delt i denne transaksjonen var 50 % av aksjene i Noatun. I denne prosessen ble konsernforbindelsen brutt slik at konsernbidrag ikke kunne gis skattefritt mellom Oxer og Noatun. Til sist besluttet generalforsamlingen i Noatun å fisjonere dette selskapet. Halvparten av virksomheten/eiendelene i Noatun ble overført til et nyopprettet aksjeselskap, Aragon, som var et heleid datterselskap til det gjenværende Oxer. Restselskapet Noatun ble etter fisjonen eid av Camana. Etter fisjonen av Noatun ble underskuddet til fremføring delt likt mellom Aragon og restselskapet Noatun. Eierne samlet etterhvert sine selskaper i Monsun og Camana.

Lagmannsretten uttalte:

”... Også et ønske om å dele en virksomhet, for eksempel fordi eierne er uenige om hvordan virksomheten skal drives i framtiden, kunne ansees som et skatterettslig legitimt motiv selv om delingen i seg selv ikke behøver å være driftsøkonomisk gunstig, ja selv om den ut fra et økonomisk synspunkt må anses som ufornuftig.”¹⁴⁸

Lagmannsretten synes å konkludere med at også ugunstige ikke-skattemessige motiver for en transaksjon kan ha relevans. Hensynet bak lovbestemmelsen tilsier at dette bør være løsningen. Bestemmelsen er ment å hindre de illojale transaksjonene, ikke hindre en fornuftig og rasjonell omorganisering av selskaper. En omorganisering må også kunne anses som ikke-skattemessig fornuftig og rasjonell, selv om det isolert sett kan fremstå som bedriftsøkonomisk ugunstig. Det kan dermed ikke bare tas hensyn til det økonomiske aspektet.

¹⁴⁸ Utv. 2003 side 268.

I Monsun-dommen henviser lagmannsretten til Rt. 1978 side 1184 *Grecon* som støtte for sitt standpunkt.¹⁴⁹ *Grecon*-saken gjaldt ulovfestet gjennomskjæring, men momentene er relevante i forhold til § 14-90. Dette følger av at vurderingsnormene i de to reglene har felles kjerne.¹⁵⁰

I *Grecon*-avgjørelsen ble det reist en subsidiær anførsel fra statens side om at transaksjonene var skattemessig motiverte og dermed kunne gjennomskjæres på bakgrunn av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.¹⁵¹ Høyesterett la vekt på de ikke-økonomiske motivene for delingen av familiebedriften, og fremhevet at disse motivene kan være velbegrunnede.¹⁵² Delingen av familiebedriften var begrunnet i intern strid, som var et relevant ikke-skatterettslig moment. Høyesterett konkluderte med at det ikke kunne foretas gjennomskjæring av disposisjonene.

Også i *Bekkestua Eiendom*-dommen la lagmannsretten vekt på eiermessige og organisatoriske motiver ved transaksjonen, ved siden av driftsforbedringene.¹⁵³ Det ble ansett som relevant at søsknene som hadde eierinteresser i selskapene ville organisere seg som ett investeringsselskap.

Dommene taler for at de relevante motivene bak transaksjonen ikke er begrenset til gunstige bedriftsøkonomiske og forretningsmessige motiver. Da ordlyden ikke er positivt avgrenset til disse hensynene taler de beste grunner for at lovanvenderen kan ta alle motivene til skatteyter i betraktning. Det er gjennom kravet til *overveiende* det blir en vurdering av om disse veier tyngre enn den skattemessige motivasjonen for transaksjonen.

I enkelte tilfeller kan det oppstå tvil om et motiv skal anses som skattemessig eller ikke-skattemessig. Spørsmålet ble satt på spissen i Rt. 2002 side 456 *Hydro Canada*. Saken gjaldt den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, men spørsmålet er også relevant i forhold til skatteloven § 14-90.

¹⁴⁹ Rt. 1978 side 1184, side 1189.

¹⁵⁰ Ot.prp.nr 71 (1995-1996) side 23.

¹⁵¹ Rt. 1978 side 1184, side 1188.

¹⁵² Rt. 1978 side 1184, side 1189.

¹⁵³ Utv. 2005 side 783.

Saken gjaldt gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag ved salg av aksjer fra et datterselskap til et annet. Norsk Hydro ASA solgte aksjene i sitt datterselskap i Canada med tap til det danske datterselskapet. Spørsmålet i saken var om Hydro Norge kunne kreve fradrag for tapet i alminnelig inntekt.

Ved aksjeoverdragelsen ble Hydro Canada datterselskap av Hydro Danmark. Hydro Danmark fikk på denne måten fradragsrett for det fremtidige tapet i Hydro Canada. Dommen ble avsagt med dissens 3 - 2. Flertallet og mindretallet var enige om at ”handelspolitiske motiver” hadde relevans som forretningsmessige motiver. Denne motivasjonsfaktoren var beskjedent.

Det springende punkt i saken var hvorvidt skattebesparelsen i Danmark var et skattemessig eller forretningsmessig motiv for transaksjonen. Flertallet kom til at skattebesparelsen i Danmark var et forretningsmessig motiv. Ved avveiningen av skattemessige og forretningsmessige motiver veide flertallet den norske skattebesparelsen mot de handelspolitiske motivene sammen med den danske skattebesparelsen.¹⁵⁴ Flertallet fant dermed at de forretningsmessige motivene var hovedsakelige. Avgjørende for konklusjonen var at de danske skattebesparelsene ble regnet som forretningsmessige motiver.

Mindretallet var uenig i denne forståelsen av forretningsmessige motiver, og konkluderte med at skattebesparelsen i Danmark ikke var et forretningsmessig motiv. De hevdet at selv om sparte danske skatter, sett fra selskapets side, ”kan oppfattes som kommersielle inntekter eller sparte utgifter, har de likevel en vesentlig annet bakgrunn og karakter”.¹⁵⁵

5.4 Det overveiende motiv

Det andre hovedelementet av vurderingsnormen i skatteloven § 14-90 er at utnyttelsen av skatteposisjonen er det *overveiende motiv* for transaksjonen. Dette gir anvisning på

¹⁵⁴ Rt. 2002 side 456, side 467.

¹⁵⁵ Rt. 2002 side 456, side 472.

hvilke normer som gjelder for å avveie de skattemessige og ikke-skattemessige motivene mot hverandre.

Dersom transaksjonen er motivert av bedriftsøkonomiske hensyn, kan ikke transaksjonen avskjæres etter § 14-90.¹⁵⁶ Lovgiver har ment å gi en bestemmelse som rammer omgåelsestilfellene, men utgangspunktet er at man kan innrette seg slik man synes er bedriftsmessig gunstig.

5.4.1 Normer for avveiningen av motivene

Som nevnt må det *overveiende motivet* for transaksjonen være å utnytte en generell skatteposisjon. Den overordnede problemstillingen i det følgende er hvilke normer som eksisterer for å fastlegge det overveiende motiv for en transaksjon.

Det første spørsmålet er hva som kreves for at et motiv er det ”overveiende” motivet for en transaksjon.

Dersom det foreligger to motiver for en transaksjon vil det overveiende motiv måtte veie over 50 %. Eksempelvis der skattemotivet utgjør 51 % og et bedriftsøkonomisk motiv utgjør 49 % vil skattemotivet kunne karakteriseres som det overveiende.

Forståelsen av begrepene kan tenkes annerledes dersom det er tre motiver for transaksjonen. Det kan eksempelvis tenkes at skattemotivet utgjør 40 % og at det foreligger to forretningsmessige motiver på 30 % hver. I disse tilfellene kan det både argumenteres for at det *overveiende* motiv er motivet som veier 40 % eller den samlede forretningsmessige motivasjonen på 60 %. Det kan med andre ord argumenteres for at det kreves et minimum av 50 % overvekt for at et motiv er *overveiende*.

Spørsmålet er om det kreves mer enn 50 % sannsynlighet for at motivet er det *overveiende* motiv for en transaksjon.

¹⁵⁶ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) side 82.

I Bekkestua Eiendom-dommen behandlet Borgarting lagmannsrett en sak etter selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4.¹⁵⁷ Saken gjaldt som nevnt en fusjon mellom BE og RBK, etter at BE kjøpte alle aksjene i RBK og foretok en rettet emisjon mot den tidligere aksjeeieren. I denne saken ble skattemotivet veid opp mot forretningsmessige motiver. Retten fant at transaksjonen også var reelt motivert i forretningsmessige, eiermessige og selskapsrettslige forhold. Sistnevnte motiver var blant annet tilføringen av ny kapital i det fusjonerte selskapet og samordning av søsknenes eierinteresser.

I denne saken tolket lagmannsretten ”overveiende” motiv slik at ”det er tilstrekkelig at skattemotivet er større enn de forretningsmessige og øvrige relevante motiv”.¹⁵⁸ Med dette mente retten at skattemotivet måtte være større enn de forretningsmessige, eiermessige og selskapsrettslige forhold til sammen. Lagmannsretten uttalte at avveiningen i den aktuelle saken var vanskelig. Skattebesparelsen var verdivurdert til et sted rundt 2 millioner kroner, slik at den ikke-skattemessige motivasjonen måtte være vesentlig. Samlet sett fant retten at de øvrige motivasjonsfaktorene var de overveiende. De antok at RBK, som investeringsselskap, ville leid inn økonomisk ekspertise for å foreta de rette investeringene. Etter fusjonen med BE sparte de disse utgiftene, da BE hadde intern kompetanse rundt investering i fast eiendom. Retten påpeker også at underskuddet i stor grad ble fremført mot gevinster som stammet fra RBK. Dette viser at den skattemessige fordelene kanskje ikke var så stor som staten anførte.

Dommen kan tyde på at det ikke er tilstrekkelig med et skattemotiv på 40 %, jfr. eksempelet over. Dommen taler for at skattemotivet må være større enn de øvrige motivene, slik at det kreves et minimum på 50 % for at transaksjonen anses begrunnet i skattemotivet.

I en uttalelse fra Skattedirektoratet er det på generell basis slått fast at ”overveiende” betyr mer enn 50 %.¹⁵⁹ Uttalelsen støtter Lagmannsrettens standpunkt i Bekkestua Eiendom-saken.¹⁶⁰ Dersom overveiende betyr mer enn 50 % må skattemotivet være

¹⁵⁷ Utv. 2005 side 783.

¹⁵⁸ Utv. 2005 side 783.

¹⁵⁹ Skattedirektoratet (2008).

¹⁶⁰ Utv. 2005 side 783.

større enn de øvrige motiver sammenlagt. Dette innebærer imidlertid ikke at det ikke kan foreligge et visst forretningsmessig motiv. En skatteposisjon kan avskjæres etter skatteloven § 14-90 selv om skatteyder har en viss forretningsmessig motivasjon for transaksjonen. Det er på dette punktet terskelen for avskjæring antas å ligge lavere etter § 14-90 enn den ulovfestede regelen.¹⁶¹

En øvrig problemstilling er hvordan avveiningen av de skattemessige og ikke-skattemessige motivene skal foretas.

Problemstillingen ble behandlet i Bekkestua Eiendom-dommen. Retten uttalte at det skal "foretas en avveining av skattemessige og ikke-skattemessige virkninger/motiv, og at det ikke er slik at skattefordelen krone for krone skal holdes opp mot verdiene i selskapet".¹⁶² I en krone-for-krone avveining vil det kun bli lagt vekt på hvor mye man sparer i skattefordeler og tjener i et bedriftsøkonomisk aspekt, regnet i kroner og øre. Det vil imidlertid være vanskelig å beløpsfeste bedriftsøkonomiske fordeler i praksis, mens skattefordeler ofte oppgis i beløp. Dommen gir dermed en negativ avgrensning av innholdet i vurderingsnormen ved å gjøre det klart at en verdisetting av transaksjonens virkninger ikke er tilstrekkelig. Bekkestua Eiendom-dommen må forstås slik at det ikke er ensbetydende at transaksjonen var skattemessig motivert selv om man etter krone-for-krone vurderingen oppnår størst verdi gjennom skattebesparelsen. Eksempelvis vektla lagmannsretten at søsknene kunne samordne sine forretningsmessige interesser. Dette er ikke en motivasjonsfaktor som er praktisk å beløpsfeste, men den var sammen med de øvrige motivene det overordnede. Krone-for-krone avveiningen kan imidlertid gi en indikasjon på hvilket motiv som var det viktigste for skatteyder.

I BFU 62/07 synes Skattedirektoratet å legge stor vekt på de økonomiske virkningene i avveiningen av motivene bak transaksjonen.¹⁶³ Etter en konkret helhetsvurdering kom Skattedirektoratet frem til at det forelå ikke-skattemessige fordeler ved den aktuelle transaksjonen. I avveiningen la de vekt på størrelsen av det fremførbare underskuddet og sammenholdt det med de bedriftsøkonomiske fordelene ved transaksjonen.

¹⁶¹ Prop. 78 L (2010-2011) side 59. Se nærmere drøftelse av påstanden i punkt 7.

¹⁶² Utv. 2005 side 783.

¹⁶³ BFU 62/07.

Skattedirektoratet beløpsfestet i denne saken de bedriftsøkonomiske besparelsene, før de fant at de ”anførte besparelser og gevinster knyttet til fusjonen er for små og usikre”.¹⁶⁴ I denne konkrete saken lot virkningene seg lett beløpsfeste da selskapene etter fusjonen ville spare allerede eksisterende utgiftsposter. Dette taler for at det i enkelte tilfeller kan foretas en krone-for-krone avveining. Utfordringen med en slik avveining er at de bedriftsøkonomiske og forretningsmessige motivene ikke lar seg beløpsfeste på lik linje med skattefordelene. Man bør derfor vise varsomhet med en slik avveining.

Skattebesparelsen var meget betydelig for denne skatteyderen, da det fremførbare underskuddet var på 15 millioner kroner.¹⁶⁵ Skattebesparelsen blir på skatteyers hånd 4,2 millioner kroner (28 % av 15 millioner). I det aktuelle året hadde det overtakende selskap et skattemessig overskudd på 680 000 kroner. Etter disse regnskapstallene ville det overtakende selskapet ikke hatt skattbar inntekt på 6 - 7 år. Skattebesparelser av denne størrelsesordenen vil være et viktig moment i avveiningen, uten at det nødvendigvis medfører en krone-for-krone avveining. Dersom man også beløpsfester de bedriftsøkonomiske fordelene vil man imidlertid nærme seg en slik avveining. Hvis de bedriftsøkonomiske fordelene eksempelvis ble fastsatt til 20 millioner kroner, ville det tale sterkt for at dette motivet var det viktigste.

En krone-for-krone avveining vil være en fordel for lovanvenderen i praksis. Det gir konkrete holdepunkter i den skjønnsmessige vurderingen. Betydelige skattebesparelser vil gi en klar indikasjon om skatteyers motivasjon for transaksjonene. Der de øvrige motivene lar seg beløpsfeste kan de gi en like klar indikasjon motsatt.

5.5 Tidspunktet for vurderingen

Et spørsmål er når avveiningen for å finne det overveiende motivet skal foretas.

Skatteloven § 14-90 sier at en posisjon kan avskjæres dersom ”motivet” er skattemessig. En naturlig språklig forståelse taler for at hovedmotivet på

¹⁶⁴ BFU 62/07.

¹⁶⁵ BFU 62/07.

beslutningstidspunktet skal legges til grunn. Motivasjonen for en transaksjon kommer i forkant av selve gjennomføringen av transaksjonen. En følge av at beslutningstidspunktet legges til grunn er at etterfølgende fordeler, som ikke ble tatt i betraktning på beslutningstidspunktet, ikke kan ha innvirket på beslutningsprosessen.

Neste spørsmål blir da hva som ligger i ”beslutningstidspunktet”. Dette beror på hvilken type transaksjon som er gjennomført. Beslutningstidspunktet er i utgangspunktet når det organ eller den person som har kompetanse til å treffe beslutningen benytter denne kompetansen.

Når transaksjonen krever generalforsamlingsvedtak vil dette være det nærliggende tidspunktet for å avgjøre skatteyters motivasjon. Dette har tilslutning i juridisk teori.¹⁶⁶ Eksempelvis må selskapenes generalforsamling godkjenne styrets fusjons- eller fisjonsplan ved disse transaksjonene.¹⁶⁷ Da regnes beslutningstidspunktet som det tidspunkt når generalforsamlingens godkjenning foreligger.

Ved transaksjoner som ikke krever generalforsamlingsvedtak må det foretas en tolkning av når beslutningen anses tatt. Ved aksjesalg vil dette typisk være ved avtaleinngåelsen eller overføringstidspunktet. Etter min mening taler de beste grunner for at avtaleinngåelsen er det avgjørende tidspunktet. Det er da den endelige beslutningen blir tatt, og avtalepartene har begrensede muligheter til å fravike avtalen. I praksis ligger tidspunktene såpass nært i tid at spørsmålet sjelden blir satt på spissen. Ved utdeling av gaver eller gavesalg vil beslutningstidspunktet bero på hvem som gir ytelsen. Dersom det deles ut gaver fra et aksjeselskap vil beslutningen kreve generalforsamlingsvedtak eller enstemmighet fra aksjonærene.¹⁶⁸ For ansvarlige selskaper er det normalt når beslutningen er tatt av selskapsmøtet, med mindre kompetansen er delegert til styret eller daglig leder.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Folkvord (2006) side 416.

¹⁶⁷ Aksjeloven § 13-3 andre ledd.

¹⁶⁸ Aksjeloven §§ 8-6.

¹⁶⁹ Selskapsloven § 2-8, jfr. § 2-13 og § 2-18.

Etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen skal som utgangspunkt forholdene på *transaksjonstidspunktet* legges til grunn.¹⁷⁰ I Rt. 1961 side 1195 *Kollbjørg* uttalte Høyesterett at det ikke var ”nødvendig å avgjøre, om man her skal legge til grunn forholdene på det tidspunkt da fusjonsavtalen ble inngått eller forholdene på det tidspunkt da fusjonen ble gjennomført”.¹⁷¹ Uttalelsen kan tyde på at tidspunktene etter den ulovfestede regelen og skatteloven § 14-90 bare er til dels overlappende. For den ulovfestede regelen kan lovanvenderen også legge til grunn tidspunktet da den faktiske gjennomføringen av transaksjonen finner sted. Dette tidspunktet kommer noe etter beslutningstidspunktet.

5.6 Hvilke transaksjoner som inngår i vurderingen

Spørsmålet om hvilke transaksjoner som inngår i helhetsvurderingen er ikke behandlet i det overstående, men fortjener en egen behandling. I praksis vil transaksjoner som kan rammes av skatteloven § 14-90 fremstå som et nett av ulike transaksjoner. Fusjoner, fisjoner og andre transaksjoner som endrer et selskaps eierforhold blir gjerne gjennomført ved flere mindre transaksjoner istedenfor én stor.

Spørsmålet er hvilke transaksjoner som da skal være gjenstand for vurderingen etter § 14-90. Dette har betydning i praksis da de enkelte transaksjonene kan ha ulike motivasjonsfaktorer for skatteyder.

I forarbeidene legges det til grunn at ”transaksjoner mellom ulike parter kan sees i sammenheng ved anvendelsen av den foreslåtte avskjæringsregelen”.¹⁷² Dette er gjentatt i en uttalelse fra Skattedirektoratet.¹⁷³ Forarbeidene eksemplifiserer dette ved at ”et selskap erverver alle aksjene i et annet selskap med generelle skatteposisjoner fra flere ulike selgere”.¹⁷⁴ For å kunne utnytte skatteposisjonen må selskapet eie alle aksjene i det andre selskapet slik at de utgjør et skattekonsern. Man kan da se alle transaksjonene samlet ved vurderingen av det overveiende motiv.

¹⁷⁰ Banoun (2003) side 303.

¹⁷¹ Rt. 1961 side 1195, på side 1197.

¹⁷² Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) side 83.

¹⁷³ Skattedirektoratet (2008).

¹⁷⁴ Ot.prp.nr 1 (2004-2005) side 83.

Hvilke transaksjoner som skal inngå i vurderingen ble drøftet i Monsun-dommen.¹⁷⁵

Saken gjaldt, som nevnt over, avskjæring av underskudd i et datterselskap etter deling av et konsern gjennom flere fisjoner. Delingen av konsernet ble foretatt ved først å fisjonere morselskapet. De to nye selskapene eide da en halvpart hver av aksjene i datterselskapet som hadde det fremførbare underskuddet. Konsernforbindelsen mellom selskapene ble brutt ved fisjonen, slik at konsernbidragsreglene i en liten periode ikke gjaldt. Det ble senere foretatt en fisjon av datterselskapet, slik at morselskapene ble eiere av hvert sitt datterselskap. Også skatteposisjonen ble delt mellom selskapene.

Overligningsnemnda nektet fremføring av underskuddet i datterselskapet med hjemmel i skatteloven § 8-7 nr. 4. De mente fisjonen av datterselskapet var motivert av skattebesparelsen. Lagmannsretten var uenig i denne konklusjonen og opphevet vedtaket.

I Monsun-dommen var partene uenige i spørsmålet om hvilken transaksjon som skulle legges til grunn.¹⁷⁶ Staten anførte at ligningsmyndighetene kun måtte vurdere fisjonen av datterselskapet. Den ankende part hevdet derimot at transaksjonene måtte sees i sammenheng, slik at helheten i situasjonen måtte tillegges vekt. Lagmannsretten var enig med den ankende part og uttalte at:

”Den motivvurderingen bestemmelsen gir anvisning på, er det etter lagmannsrettens mening ikke mulig å foreta uten samtidig å se på de transaksjonene fisjonen av Noatun AS var en del av.”¹⁷⁷

Det måtte foretas en tilstrekkelig bred helhetsvurdering for å klargjøre motivet bak den overordnede transaksjonen. I dette tilfellet var det delingen av konsernet mellom to eiere. Retten la til grunn at familiene ikke kom i en bedre skatterettslig stilling etter fisjonene. Dette talte for at hele transaksjonsrekken måtte sees i sammenheng. Motivet bak den enkelte fisjon kunne ikke avgjøres individuelt.

¹⁷⁵ Utv. 2003 side 268.

¹⁷⁶ Utv. 2003 side 268.

¹⁷⁷ Utv. 2003 side 268.

Også i Bekkestua Eiendom-dommen kom lagmannsretten til den konklusjon at flere transaksjoner kan sees i sammenheng.¹⁷⁸ Saken gjaldt selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 som var begrenset til å gjelde fusjon og fisjon. Saken gjaldt en transaksjonsrekke bestående av et aksjesalg, en rettet emisjon og en etterfølgende fusjon.¹⁷⁹ Dermed oppstod spørsmålet om også aksjesalget kunne omfattes av transaksjonsrekken. § 14-90 omfatter både aksjesalg og fusjoner, men det kan likevel oppstå spørsmål om transaksjonene kan sees i sammenheng.

Lagmannsretten konkluderte med at transaksjonene kunne sees i sammenheng da det var ”nærhet i tid mellom transaksjonene, og disse må anses å skje etter en samlet plan”.¹⁸⁰ Lagmannsretten synes her å oppstille to vilkår for å kunne se transaksjonene i sammenheng. Disse vilkårene ble begrunnet i reelle hensyn, da man kunne omgå reglene i skatteloven § 8-7 ved først å foreta et aksjesalg og deretter en fusjon mellom selskapene. Det finnes ingen holdepunkter i lovteksten eller forarbeidene til skatteloven § 14-90 for disse to vilkårene. Den rettskildemessige vekten er derfor begrenset. Reelle hensyn kan trekkes frem som begrunnelse for en vurdering av om transaksjonene bør sees i sammenheng. Bestemmelsen skal hindre illojal omgåelse av skattereglene, og det bør ikke være mulig å stykke opp hovedtransaksjonen for å hindre avskjæring. Nærhet i tid og en samlet plan for transaksjonene vil være en sterk indikasjon på at transaksjonene deles av praktiske årsaker. Man bør da, for å komme frem til det riktigste resultatet, se på transaksjonene i sammenheng.

Spørsmålet vedrørende større transaksjonsrekker kan også oppstå i forbindelse med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Også for disse transaksjonsrekkene blir spørsmålet om rekken skal sees som en helhet, eller om motivet må vurderes for den enkelte transaksjon.

¹⁷⁸ Utv. 2005 side 783.

¹⁷⁹ Utv. 2005 side 783.

¹⁸⁰ Utv. 2005 side 783.

I Telenor-dommen uttalte Høyesterett seg om motivasjonsspørsmålet ved større transaksjonsrekker.¹⁸¹ Spørsmålet om hvorvidt skattebesparelsen er den viktigste motivasjonsfaktor må ”avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet”.¹⁸² Hovedregelen er dermed at transaksjonene skal sees i sammenheng på samme vis som etter skatteloven § 14-90.

I Telenor-dommen var hele transaksjonsrekken forretningsmessig begrunnet. Det kan imidlertid tenkes forretningsmessig begrunnede transaksjonsrekker, der enkelte transaksjoner fremstår som skattemessig motiverte. I Rt. 2004 side 1331 *Aker Maritim* sa Høyesterett at de transaksjoner i en transaksjonsrekke, som ikke er nødvendige for gjennomføringen av disposisjonen, kan gjennomskjæres.¹⁸³ Zimmer har antatt at denne rettssetningen fremdeles er gjeldende etter Telenor-dommen.¹⁸⁴

Banoun har i sin avhandling drøftet hvorvidt det foreligger tilleggsvilkår for at transaksjonsrekkene kan betraktes som en helhet.¹⁸⁵ Etter en analyse av Høyesterettspraksis fremstiller hun en helhetsvurdering i grensedragningen, der graden av bestemthet, tidsmomentet, risiko og varige virkninger er momenter av betydning.¹⁸⁶ Høyesterettspraksis taler nå for at det ikke er behov for en slik konkret helhetsvurdering, men at hovedregelen er at transaksjonsrekkene sees i sammenheng. Momentene kan allikevel tenkes relevante i de situasjoner der det er tvil om hvorvidt det faktisk foreligger en transaksjonsrekke. Disse momentene samsvarer til dels med vilkårene som ble oppstilt for skatteloven § 14-90 i Bekkestua Eiendom-dommen.

¹⁸¹ Rt. 2006 side 1232.

¹⁸² Rt. 2006 side 1232, avsnitt 49.

¹⁸³ Rt. 2004 side 1331, avsnitt 53.

¹⁸⁴ Zimmer (2007) side 349.

¹⁸⁵ Banoun (2003) punkt 4.7.3.3.

¹⁸⁶ Banoun (2003) side 326.

6 Virkningene av avskjæring etter skatteloven § 14-90

Skatteloven § 14-90 har to alternative rettsvirkninger. Den generelle skatteposisjonen kan enten falle bort, jfr. bokstav a, eller inntektsføres, jfr. bokstav b. Jeg vil redegjøre nærmere for hva som ligger i dette under punkt 6.1 og 6.2.

Hovedregelen er at rettsvirkningene etter avskjæring inntreder det inntektsår transaksjonen er gjennomført.¹⁸⁷ Med grunnlag i dette kan skatteloven § 14-90 sies å være en særskilt tidfestingsregel. Tidfestingsreglene bestemmer når en skatteposisjon skal inntektsføres, og har som formål å bestemme hvilket år den aktuelle inntekten skal skattlegges. Når § 14-90 anvendes på en transaksjon avskjæres retten til å bruke de motiverende skatteposisjonene. Det er tale om å føre opp en inntekt i skatteyers balanse, og etter de alminnelige skatterettslige regler vil dette være et spørsmål om tidfesting. § 14-90 rekker imidlertid videre enn kun å tidfeste skatteposisjonene.

6.1 Bortfall av skatteposisjoner

Etter skatteloven § 14-90 bokstav a skal en skatteposisjon “falle bort dersom den representerer en skattefordel”. En fordelaktig skatteposisjon vil typisk være underskudd som kan fradras et senere år.¹⁸⁸

Ordlyden taler for at den aktuelle skatteposisjonen opphører å eksistere. Skatteyster vil bli stilt som om vedkommende aldri har hatt noe fradragsberettiget underskudd.

Et eksempel er når en fusjon er motivert av utnyttelsen av et underskudd på eksempelvis 10 millioner kroner. Selskapene gjennomfører da fusjonen for å kunne fradra 10 millioner kroner i det overtakende selskapets inntekt. Underskuddet vil isteden, etter anvendelsen av § 14-90 på transaksjonen, falle bort. Det overtakende selskapet blir da skattlagt for sin inntekt uten fradragsmuligheter for underskuddet. Fusjonen består imidlertid i privatrettslig forstand.

¹⁸⁷ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) side 84.

¹⁸⁸ Zimmer (2009) side 77.

6.2 Inntektsføring av skatteposisjoner

Etter bokstav b skal en skatteposisjon ”inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse”.

Et eksempel på en forpliktende skatteposisjon er en positiv gevinst- og tapskonto. En gevinst- og tapskonto er en samlet skatteposisjon for gevinst og tap på driftsmidler i saldogruppe e til i.¹⁸⁹ Dersom saldoen på gevinst- og tapskontoen er positiv ved årets utgang, skal minst 20 % av nettobeløpet inntektsføres.¹⁹⁰ Den positive saldoen utgjør en skatteforpliktende skatteposisjon i form av en netto skattepliktig gevinst.

Dette reiser spørsmålet om hele saldoen skal inntektsføres, eller om det kun er de 20 % som skulle vært inntektsført det aktuelle året. Spørsmålet er ikke direkte besvart i forarbeidene. Det er imidlertid fremhevet at en negativ gevinst- og tapskonto faller bort i sin helhet, ikke bare de 20 % som kan fradras det aktuelle året.¹⁹¹ Dette taler for at hele saldoen som sådan, ikke bare de 20 %, regnes som skatteposisjonen. Dette må etter mitt syn også gjelde der saldoen er positiv.

For å illustrere rettsvirkningen kan det tas utgangspunkt i en fusjon mellom A AS og B AS. A går med overskudd og har en positiv gevinst- og tapskonto på 1 million kroner, mens B har et underskudd på 200 000 kroner. Etter reglene i skatteloven § 14-45 må A inntektsføre 20 % av overskuddet på gevinst- og tapskontoen, altså 200 000 kroner. Dersom A fusjonerer med B for å kunne avregne underskuddet mot den skattepliktige saldoen kan skatteposisjonene avskjæres etter § 14-90. Resultatet blir da at den positive saldoen må inntektsføres i sin helhet, uten rett til avregning av B's underskudd. Det fusjonerte selskapet vil skattlegges for 280 000 kroner (28 % av 1 000 000), samt at de ikke vil kunne utnytte underskuddet fra det opprinnelige selskap B.

¹⁸⁹ Jfr. skatteloven § 14-45.

¹⁹⁰ Jfr. skatteloven § 14-45, fjerde ledd.

¹⁹¹ Ot.prp.nr 1 (2004-2005) side 84.

6.3 Hvilke skatteposisjoner som bortfaller eller inntektsføres

I det følgende skal jeg drøfte hvilke skatteposisjoner som skal bortfalle eller inntektsføres ved avskjæring etter skatteloven § 14-90. Spørsmålet oppstår når selskapene som inngår i transaksjonen har flere generelle skatteposisjoner, men det overveiende motivet typisk bare knytter seg til én av dem.

Ordlyden i skatteloven § 14-90 sier at ”posisjonen” skal bortfalle eller inntektsføres. Bruken av entallsform i denne sammenheng taler for at den skattemotiverende posisjonen rammes av avskjæringsbestemmelsen. Denne forståelsen av ordlyden har støtte i forarbeidene. Der uttales det at:

”Avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til”.¹⁹²

Spørsmålet ble drøftet i Utv. 2008 side 1644. Dommen ble anket, og fremmet til behandling i lagmannsretten, slik at den rettskildemessige verdien er begrenset. I lagmannsrettens dom, inntatt i Utv. 2009 side 1329 *Caretaker*, fant retten at skattemotivet knyttet seg til begge skatteposisjonene. Spørsmålet ble dermed ikke behandlet i ankeomgangen.

Utv. 2008 side 1644 gjaldt en fusjon mellom tre selskaper. Det ene selskapet hadde to aktuelle skatteposisjoner; et fremførbart underskudd på ca. 70 millioner kroner og utestående fordringer på et datterselskap med ca. 28 millioner kroner.¹⁹³

Hovedspørsmålet i saken var om fusjonen var motivert av muligheten til å utnytte disse to skatteposisjonene. I tingretten ble det drøftet hvorvidt § 14-90 rammer alle de generelle skatteposisjonene selskapet har på fusjonstidspunktet, ”ikke bare den eller de posisjonene som det konkret kan sannsynliggjøres har virket motiverende”.¹⁹⁴

Tingretten fant at fusjonen var motivert av det fremførbare underskuddet, men ikke fordringene mot det amerikanske datterselskapet.

¹⁹² Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) side 84.

¹⁹³ Se nærmere redegjørelse for saksforholdet i punkt 4.3.2.

¹⁹⁴ Utv. 2008 side 1644.

I Utv. 2008 side 1644 konkluderte retten med at skatteloven § 14-90 omfatter alle generelle skatteposisjoner vedkommende selskap har på fusjonstidspunktet. I den foreliggende sak innebar det at både skatteposisjonene som fulgte av underskuddet og fordringene kunne avskjæres.

Tingretten mente at ordlyden i selve lovteksten var nøytral. De tolket dermed bestemmelsens overskrift, og la vekt på flertallsformen ”skatteposisjoner”. Denne tolkningen har etter mitt syn liten rettskildemessig vekt, og retten understreker også at dette kun er et utgangspunkt.

Spørsmålet var etter rettens syn heller ikke avgjort i forarbeidene. De mente uttalelsen fra forarbeidene om at ”[a]vskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til” ikke kunne tillegges stor vekt.

Tingretten la vekt på en uttalelse i forarbeidene om at rettstilstanden under skatteloven § 11-7 fjerde ledd skulle videreføres ved innføringen av § 14-90.¹⁹⁵ Ved innføringen av skatteloven § 14-90 var lovgivers vilje kun at flere transaksjonstyper skulle kunne rammes, ikke at rettsvirkningene skulle endres. Tingretten hevder på bakgrunn av dette at uttalelsen i forarbeidene ikke kan ”trekkes lenger enn til at dersom transaksjonen er motivert i utnyttelsen av et betydelig tap på gevinst/tapskonto, bortfaller hele kontoen også om denne inneholder en tom negativ saldo”.¹⁹⁶

Etter min mening kan ikke forarbeidene forstås på denne måten. Dette synspunktet har støtte hos Folkvord, som hevder at kun den motiverende skatteposisjonen kan avskjæres.¹⁹⁷ Uttalelsen i forarbeidene fremstår etter mitt syn som en generell uttalelse, i et forsøk på å klargjøre rettsvirkningene av § 14-90. Videre er det lite hensiktsmessig å utvide rettsvirkningene for noen skatteposisjoner, men ikke for andre. Dette vil føre til en unødvendig komplisert bestemmelse.

Tingretten forankret sin løsning i reelle hensyn. For det første fremhevet retten at det er ”glidende overganger mellom de tilfeller transaksjonens overveiende motiv knyttes til

¹⁹⁵ Ot.prp.nr 1 (2004-2005) side 83.

¹⁹⁶ Utv. 2008 side 1644.

¹⁹⁷ Folkvord (2006) side 436.

en enkelt eller til et samvirke mellom flere generelle skatteposisjoner”.¹⁹⁸ Det vil dermed kunne føre til store bevismessige problemer om det må knyttes et motiv til hver enkelt skatteposisjon. Jeg mener det bør være et bevismessig minstekrav at man beviser at skatteposisjonen har vært motiverende for skatteyder. Siden det er inngripende for skatteyder å avskjære skatteposisjonen, er det en viktig forutsetning for avskjæring at skatteyder handler i strid med lovens formål.

For det andre hevdet retten at det motsatte resultat ville gi mulighet for å forme faktum slik at den minst gunstige posisjonen fremstår som den motiverende. Skatteyder vil da tjene på å hevde at en transaksjon var motivert i en beløpsmessig liten posisjon alene, slik at beløpsmessige større posisjoner ikke kan avskjæres. Dette henger sammen med det tredje hensynet. Dersom det kun er de motiverende posisjonene som faller bort kan dette være gunstig for skatteydere som mangler oversikt over sin økonomi. Det kan tenkes at skatteyder ikke var klar over den gunstigste skatteposisjonen, og at denne dermed er i behold.

Rettstilstanden må etter min mening være at de motiverende skatteposisjonene faller bort, men at posisjoner som ikke motiverer transaksjonen er i behold etter anvendelsen av § 14-90. Denne løsningen følger etter mitt syn av ordlyden og forarbeidene. Jeg mener dette resultatet også samsvarer best med hensynene bak skatteloven § 14-90. Bestemmelsen er ikke ment å ramme skatteydere som ønsker å innordne seg på en bedriftsøkonomisk hensiktsmessig måte, kun de skatteydere som foretar disposisjoner motivert av skattebesparelser. Til tross for at skatteyder har vært motivert av utnyttelsen av en skatteposisjon vil det virke urimelig å avskjære alle skatteyers skatteposisjoner.

Hovedregelen etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er at transaksjonen settes skattemessig helt til side, slik at selskapene blir skattlagt etter den underliggende økonomiske realiteten.¹⁹⁹ Dette kan igjen utløse blant annet realisasjonsbeskatning, i motsetning til virkningene ved bruk av § 14-90.²⁰⁰ For den ulovfestede regelen er det

¹⁹⁸ Utv. 2008 side 1644.

¹⁹⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) side 57.

²⁰⁰ Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

dermed heller ikke nødvendig å avgjøre hvilke skattemessige motiver som er de avgjørende.

6.4 Hvilket selskaps posisjoner som rammes av § 14-90

En problemstilling som bør drøftes er hvorvidt skatteloven § 14-90 medfører avskjæring i alle de involverte selskapene.²⁰¹ Det kan tenkes en transaksjon mellom to eller flere selskaper, der alle eller fler enn ett av de involverte selskapene har generelle skatteposisjoner. Eksempelvis kan to selskaper i en fusjon ha fradragsberettiget underskudd til fremføring, mens et tredje selskap har overskudd. Dersom kun aksjonærene i det ene underskuddsselskapet har tilstrekkelig skattemotiv, er spørsmålet om det kun er skatteposisjonene som stammer fra dette selskapet som faller bort eller må inntektsføres.

Utgangspunktet er at de motiverende skatteposisjonene skal falle bort eller inntektsføres. Det er som utgangspunkt uten betydning hvilket selskap skatteposisjonene befinner seg i.

Det kan imidlertid tenkes situasjoner der det er uklart hvilke skatteposisjoner som har motivert transaksjonen. Det er i disse tilfellene problemstillingen blir satt på spissen. Spørsmålet er da om alle selskaperens skatteposisjoner faller bort, eller kun de skatteposisjoner man positivt beviser at har motivert transaksjonen.

Spørsmålet illustreres best ved et eksempel. Det foretas en fusjon mellom aksjeselskapene A, B og C. Det kan tenkes at A har et overskudd på 10 millioner kroner, mens B og C har et underskudd på 5 millioner kroner hver. Underskuddet til B og C vil innebære en betydelig skattefordel for A etter fusjonen. Skatteyder D eier 100 % av aksjene i A. Dersom D's motivasjon for fusjonen er å fradra B og C's underskudd i A's overskudd vil alle skatteposisjonene falle bort. Dette følger av utgangspunktet. Situasjonen er imidlertid at D kun er oppmerksom på B's fremførbare underskudd, og fusjonen er motivert av fradragsretten. Det er dermed klart at denne skatteposisjonen

²⁰¹ Folkvord (2006) side 437.

faller bort. Spørsmålet er om også C's skatteposisjon bortfaller. Ordlyden i § 14-90 setter her en begrensning. Skatteposisjonen må være motiverende for fusjonen for at den kan avskjæres. Dersom A ikke er klar over C's skatteposisjon, eller at fusjonen er bedriftsøkonomisk motivert, vil kun B's fremførbare underskudd falle bort.

6.5 Forholdet til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Rettsvirkningene etter skatteloven § 14-90 er snevrere enn rettsvirkningene etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Dette var lovgivers vilje; § 14-90 var ment som et supplement til den ulovfestede regelen.²⁰² Felles for begge reglene er at transaksjonen er privatrettslig gyldig.

Ved bruk av § 14-90 er det kun de motiverende skatteposisjonene som ikke kan overføres uendret. Det vil ikke utløses realisasjonsbeskatning på transaksjonen.²⁰³ For den ulovfestede regelen vil derimot "transaksjonen skattemessig kunne settes helt til side i sin tilsiktede form, og utløse realisasjonsbeskatning mv".²⁰⁴ Det er på dette grunnlag rettsvirkningene av den ulovfestede normen ansees å være videre enn etter skatteloven § 14-90. Det bør påpekes at uttalelsen om rettsvirkningene etter den ulovfestede regelen er hentet fra forarbeidene til skatteloven § 14-90. Uttalelsen har derfor ikke stor rettskildemessig vekt. Det er ikke oppstilt noen entydige rettsvirkninger av den ulovfestede regelen i rettspraksis, men det antas i juridisk teori at de henger tett sammen med vilkårene for gjennomskjæring.²⁰⁵ Banoun hevder imidlertid i sin analyse av høyesterettspraksis at det foreligger flere eksempler på at Høyesterett har benyttet gjennomskjæringsregelen til å se bort fra transaksjoner.²⁰⁶ Jeg skal ikke foreta en nærmere analyse av rettsvirkningene etter den ulovfestede regelen i denne avhandlingen, men understreker at dette ikke er den eneste mulige rettsvirkningen etter den ulovfestede regelen.²⁰⁷

²⁰² Prop. 78 L (2010-2011) side 58.

²⁰³ Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

²⁰⁴ Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

²⁰⁵ Banoun (2003) side 338.

²⁰⁶ Banoun (2003) side 338.

²⁰⁷ Banoun (2003) punkt 4.7.5.

Dersom fusjoner, fisjoner og omdanninger gjennomføres med skattemessig kontinuitet, endres ikke dette ved avskjæring etter § 14-90. Dette stiller seg annerledes ved anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Der vil transaksjonen få andre skattemessige virkninger enn tilsiktet fra skatteyder.²⁰⁸ Dette innebærer at skattleggingen skal skje uten kontinuitet. Skattleggingen skjer da på bakgrunn av den økonomiske realitet på skattleggingstidspunktet, og de alminnelige regler om beskatning kommer til anvendelse.²⁰⁹ Dette innebærer blant annet at transaksjonen gevinstbeskattes.

7 Er § 14-90 overflødig ved siden av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen?

Hovedproblemstillingen i denne avhandlingen er hvorvidt skatteloven § 14-90 er overflødig ved siden av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. I dette avsnittet vil jeg redegjøre for mitt syn på spørsmålet.

I de nyeste forarbeidene til skatteloven § 14-90 drøftes behovet for bestemmelsen.²¹⁰ Departementet la vekt på forskjellene i vilkårene og virkningene etter § 14-90 og den ulovfestede regelen.²¹¹ Disse forskjellene førte, etter departementets syn, til at det fantes et behov for § 14-90 som supplement til den ulovfestede regelen. Folkvord kom til motsatt konklusjon i sin doktoravhandling. Han mener regelen “i det vesentlige er overflødig i tillegg til regelen om ulovfestet gjennomskjæring”.²¹²

Departementet begrunnet sitt syn i to hovedpunkter. For det første fant de et behov for en avskjæringsregel der terskelen for avskjæring skulle være lavere enn etter den ulovfestede regelen. Dette var også utgangspunktet i forarbeidene til

²⁰⁸ Lignings ABC, side 1234.

²⁰⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) side 57.

²¹⁰ Prop. 78 L (2010-2011) side 58.

²¹¹ Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

²¹² Folkvord (2006) side 444.

selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4. I forarbeidene til sistnevnte bestemmelse understreket departementet at vurderingsnormen i de to reglene har en felles kjerne.²¹³ Den felles kjernen følger av at det for begge reglene er avgjørende hvorvidt transaksjonen er motivert av skattebesparelsen. Når terskelen for avskjæring etter den lovfestede regelen ansees for å ligge lavere enn den ulovfestede regelen begrunnes dette med at en transaksjon kan avskjæres etter § 14-90 selv om et visst forretningsmessig motiv gjør seg gjeldende i tillegg til skattemotivet.²¹⁴ Departementet antar, uten videre drøftelse, at terskelen etter den ulovfestede normen ligger lavere enn “et visst forretningsmessig motiv”. For det andre mente lovgiver at det er behov for en regel hvor deler av transaksjonen kan settes til side. Den lovfestede regelen er ment å være mindre inngripende for skatteyder enn gjennomskjæringsregelen.

Folkvord begrunnet sin konklusjon ved å ”motbevise” påstandene i forarbeidene. For det første legger han til grunn at terskelen for avskjæring er tilnærmet lik terskelen for gjennomskjæring.²¹⁵ Han begrunner dette i at skattemotivet må være dominerende *både* ved avskjæring og gjennomskjæring.²¹⁶ For det andre påstår Folkvord at departementet har en uriktig forståelse av virkningene av ulovfestet gjennomskjæring. Etter hans syn kan man også foreta delvis gjennomskjæring etter den ulovfestede regelen.²¹⁷

Banoun har sammenfattet ulikhetene mellom reglene på følgende vis:

”... terskelen for gjennomskjæring etter den lovfestede bestemmelse er lavere, illojalitetskravet er underforstått, rettsvirkningene er mer begrenset og hjemmelsgrunnlaget er forskjellig.”²¹⁸

Banoun synes ifølge denne uttalelsen å legge departementets forutsetninger til grunn, og er dermed uenig med Folkvords konklusjon.

²¹³ Ot.prp.nr 71 (1995-1996) side 23.

²¹⁴ Ot.prp.nr 71 (1995-1996) side 23.

²¹⁵ Folkvord (2006) side 441.

²¹⁶ Folkvord (2006) side 441.

²¹⁷ Folkvord (2006) side 442.

²¹⁸ Banoun (2002) side 44.

Det må tas i betraktning at forarbeidene til skatteloven § 14-90 ikke er en egnet rettskilde til å fastlegge innholdet i den ulovfestede regelen. Forarbeidene sier imidlertid noe om grensene for lovfestet avskjæring.

Spørsmålet blir dermed hva som er terskelen for ulovfestet gjennomskjæring. Denne problemstillingen kan jeg ikke tillate meg å drøfte fullt ut, men jeg vil gi en kort redegjørelse i den hensikt å avgjøre hvorvidt forarbeidene legger riktig forutsetning til grunn for sin drøftelse av behovet for skatteloven § 14-90.

Ordlyden i skatteloven § 14-90 sier at skattemotivet må være ”overveiende”. Dette har jeg konkludert med at innebærer at skattemotivet må være større enn de øvrige motiver, altså mer enn 50 %. ²¹⁹ Grunnvilkåret i den ulovfestede regelen sier at transaksjonen ”hovedsakelig” må være motivert av skattebesparelsen. Denne formuleringen fremstår isolert sett som nokså lik ordlyden i § 14-90.

Banoun drøftet terskelen for ulovfestet gjennomskjæring i sin analyse av høyesterettspraksis i omgåelsessaker. Hun konkluderer med at transaksjonen kan gjennomskjæres dersom skattebesparelsen er den ”dominerende” motivasjonen. ²²⁰ Motsatt mener hun transaksjonen ikke kan gjennomskjæres dersom ”forholdet finnes å ha et ikke-uvesentlig/vesentlig innslag av ikke-skattemessige virkninger eller hensikter”. ²²¹ Denne formuleringen kan også tyde på at en transaksjon kan gjennomskjæres etter den ulovfestede regelen selv om et visst ikke-skattemessig motiv gjør seg gjeldende. Banoun antar imidlertid at terskelen for gjennomskjæring er høy, selv om man ikke kan utelukke andre motiver i sin helhet. ²²² Denne tolkingen av rettspraksis kan tale for at terskelen befinner seg et sted mellom terskelen for § 14-90 og en løsning som ikke gir rom for forretningsmessige motiver.

Det er avsagt høyesterettsdommer etter Banouns analyse hvor det er avklart at normen består av et grunnvilkår og en totalvurdering. I Telenor-dommen ble det antatt at

²¹⁹ Se pkt. 5.4.1.

²²⁰ Banoun (2003) side 342.

²²¹ Banoun (2003) side 343.

²²² Banoun (2003) side 318/319.

skattemotivet måtte være det ”klart viktigste motivet” for at en transaksjon kan gjennomskjæres.²²³ Dette ble gjentatt i Hex-dommen.²²⁴ Høyesterett fant i sistnevnte dom at grunnvilkåret var oppfylt til tross for at det forelå begrensede forretningsmessige motiver for transaksjonen.²²⁵

Rettstilstanden synes å være at man ikke kan utelukke forretningsmessige motiver helt. “Hovedsakelig” er imidlertid tolket strengere enn “overveiende”, slik at terskelen for å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er høyere enn terskelen for avskjæring etter § 14-90. Det kan også trekkes frem at vurderingsnormen i § 14-90 er objektiv, mens grunnvilkåret etter den ulovfestede regelen er subjektiv. Dette innebærer at reglene får anvendelse i ulike situasjoner. Det kreves kun en liten grad av forretningsmessige motiver før gjennomskjæring er utelukket. Denne løsningen er også lagt til grunn i en artikkel om saksbehandlingen i Skatt øst 2009/2010:

”For avskjæring av underskudd etter ulovfestet gjennomskjæring er det via bl.a. rettspraksis lagt til grunn at skattemotivet for transaksjonen nærmest må være enerådende.”²²⁶

Konklusjonen blir etter dette at departementet har lagt riktig forutsetning til grunn ved å hevde at terskelen for avskjæring etter § 14-90 er lavere enn terskelen etter den ulovfestede regelen. Dette taler etter mitt syn for at det foreligger et behov for skatteloven § 14-90.

Fra 1989 frem til i dag har § 14-90 blitt endret flere ganger, senest med virkning fra 2012. Det faktum at regelen stadig blir fornyet, og vedtatt, taler for at det fremdeles foreligger et behov for regelen som supplement til den ulovfestede regelen.

Min redegjørelse for skatteloven § 14-90 har vist at det er viktige forskjeller mellom denne og den ulovfestede regelen. Så lenge reglene er ulike foreligger det etter mitt syn

²²³ Rt. 2006 side 1232, avsnitt 49.

²²⁴ Rt. 2007 side 209, avsnitt 41.

²²⁵ Rt. 2007 side 209, avsnitt 46.

²²⁶ Sivertsen (2011).

et selvstendig behov for § 14-90. Blant annet gir ikke § 14-90 noen anvisning på en totalvurdering. I totalvurderingen fokuseres det på transaksjonens virkninger, som ikke spiller noen stor vekt ved vurderingen etter § 14-90.

Skatteloven § 14-90 er imidlertid en svært skjønnsmessig bestemmelse. Departementet har ikke tilstrekkelig klarlagt grensene mot den ulovfestede regelen, og beskrivelsen av bestemmelsens vilkår fremstår ikke konsekvent. Som eksempel på det siste kan nevnes diskusjonen rundt aktivitetskravet og hvorvidt det er formålet eller virkningene som skal vurderes. Den skjønnsmessige utformingen kan tale for at bestemmelsen ikke gir den forutberegnelighet som bør kreves på området. Dette er etter min syn ikke et argument for at bestemmelsen bør oppheves. Snarere mener jeg det er behov for en tilsvarende regel der anvendelsesområdet og vurderingsnormen er lettere tilgjengelig for skatteytere. Dette kan løses ved en mindre skjønnsmessig ordlyd/vurderingsnorm, eller en inngående analyse av vilkårene i forarbeider eller forskrift. For å få en mindre skjønnsmessig bestemmelse kan man for eksempel gi mer spesielle og målrettede avskjæringsregler mot bestemte transaksjonstyper. Løsningen med å foreta en inngående analyse av vilkårene er mindre praktisk. En slik analyse bør, etter min mening, inneholde klarere holdepunkter for grensen til den ulovfestede regelen. Først da vil den eksisterende regelen kunne fungere etter sin hensikt, og gi tilstrekkelig forutberegnelighet for skatteyter.

8 Litteraturliste

Litteratur

Banoun, Bettina. *Omgåelse av skattereglene*. 1. utg. Oslo, Cappelen akademisk, 2003.

Folkvord, Benn. *Skatt ved fusjon og fisjon*. 1. utg. Oslo, Gyldendal, 2006

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, Universitetsforlaget, 2009

Zimmer, Frederik (red) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen. *Bedrift, selskap og skatt: skattelegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*. 5. utg. Oslo, Universitetsforlaget, 2010

Artikler

Banoun, Bettina. *Den særskilte omgåelsesregel i sktl. § 11-7 nr. 4 – særlig i lys av en nylig avsagt fusjonsdom i Asker og Bærum tingrett*. I: Revisjon og regnskap. (2002/ nr. 1) S. 42-48.

Sivertsen, Monica. *Fra saksbehandlingen i Skatt øst 2009/2010*. I: Utv. 2011 side 725. (Sitert fra Rettsdata)

Skattedirektoratet. *Bortfall av skatteposisjoner etter skatteloven § 14-90*. I: Utv. 2008 side 1871. (Sitert fra Lovdata)

Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2008*. I: Skatterett. (2009/ nr. 04). (Sitert fra Idunn) [a]

Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2007*. I: Skatterett. (2008/ nr. 04). (Sitert fra Idunn)

Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2006. I: Skatterett.* (2007/ nr. 04).
(Sisert fra Idunn)

Zimmer, Frederik. *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? I: Skatterett.* (2007/
nr. 01). (Sisert fra Idunn) [a]

Dommer

Rt. 2008 side 1537	<i>ConocoPhillips</i>
Rt. 2008 side 1510	<i>Reitan</i>
Rt. 2007 side 209	<i>Hex</i>
Rt. 2006 side 1232	<i>Telenor</i>
Rt. 2006 side 1199	<i>Nagell-Erichsen</i>
Rt. 2006 side 1062	<i>A</i>
Rt. 2004 side 1331	<i>Aker Maritim</i>
Rt. 2002 side 456	<i>Hydro Canada</i>
Rt. 2000 side 1865	<i>Nygård</i>
Rt. 1999 side 946	<i>ABB</i>
Rt. 1997 side 1580	<i>Zenith</i>
Rt. 1986 side 1195	<i>Asdahl</i>
Rt. 1978 side 1184	<i>Grecon</i>
Rt. 1961 side 1195	<i>Kollbjørg</i>

Utv. 2009 side 1329	<i>Caretaker</i>	(Borgarting lagmannsrett)
Utv. 2005 side 783	<i>Bekkestua Eiendom</i>	(Borgarting lagmannsrett)
Utv. 2003 side 268	<i>Monsoon</i>	(Borgarting lagmannsrett)

Utv. 2008 side 1644	<i>Caretaker</i>	(Oslo tingrett)
Utv. 2007 side 1299	<i>Otium</i>	(Oslo tingrett)

Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet

- 62/07 Avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14-90 ved fusjon. Sitert fra: <http://www.skatteetaten.no/no/bfu/Avskjaring-av-underskudd-etter-sktl--14-90-ved-fusjon/> [Sitert 03. april 2012]
- 47/06 Spørsmål om salg av innmat rammes av skatteloven § 14-90 eller av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Sitert fra: <http://www.skatteetaten.no/no/bfu/Sporsmal-om-salg-av-innmat-rammes-av-skatteloven--14-90-eller-av-den-ulovfestede-gjennomskjaringsregelen/> [Sitert 03. april 2012]
- 111/04 Spørsmål om gjennomskjæring (ulovfestet gjennomskjæring og gjennomskjæring etter skatteloven § 14-90). Sitert fra: <http://www.skatteetaten.no/no/bfu/Sporsmal-om-gjennomskjaring-ulovfestet-gjennomskjaring-og-gjennomskjaring-etter-skatteloven--14-90/> [Sitert 03. april 2012]

Lov

- | | |
|------------------------------|---|
| Lov av 10. juni 2011, nr. 16 | Om endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.) |
| Lov av 26. mars 1999, nr. 14 | Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) |
| Lov av 13. juni 1997, nr. 45 | Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) |
| Lov av 13. juni 1997, nr. 44 | Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) |

Lov av 28. november 1994, nr. 65	Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven). Opphevet.
Lov av 21. juni 1985, nr. 83	Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)
Lov av 30. juni 1980, nr. 24	Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven)
Lov av 18. mai 1979, nr. 18	Lov om foreldelse av fordringer (foreldelsesloven)
Lov av 3. mars 1972, nr. 5	Lov om arv m.m. (arveloven)
Lov av 18. august 1911, nr. 8	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) Opphevet.

Forarbeider

Prop. 78 L (2010-2011)	Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)
Ot.prp.nr. 1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Ot.prp.nr. 86 (1997-1998)	Ny skattelov
Ot.prp.nr. 71 (1995-1996)	Skatteregler for fusjon og fisjon
Ot.prp.nr. 16 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992
Ot.prp.nr. 35 (1990-1991)	Skattereformen 1992
Ot.prp.nr. 52 (1989-1990)	Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.

Innst. 322 L (2010-2011) Innstillinger fra finanskomiteen om endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

Forskrift

Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN)

Nettdokumenter

Finansdepartementet 18. januar 2010. *Høringsnotat - om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet*. Sitert fra:

http://www.regjeringen.no/pages/2287730/h_notat_jw.pdf [Sitert 02. april 2012]

Skattedirektoratet. *Lignings-ABC 2011/2012*. Sitert fra:

<http://www.skatteetaten.no/Upload/Lignings-ABC%202011-12%20med%20aktive%20lenker.pdf> [Sitert 02. april 2012]